

TARTU ÜLIKOOL  
Majandusteaduskond  
Rahvamajanduse Instituut

Roger Stahlman

# **KÄIBEMAKSU ALALAEKUMINE EESTIS**

Bakalaureusetöö

Juhendaja: professor Olev Raju

Tartu 2013

Soovin suunata kaitsmisele .....

(juhendaja allkiri)

Kaitsmisele lubatud „ .....2013. a.

Majandusteooria õppetooli juhataja professor Raul Eamets .....

(õppetooli juhataja nimi ja allkiri)

Olen koostanud töö iseseisvalt. Kõik töö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd, põhimõttelised seisukohad, kirjandusallikatest ja mujalt pärinevad andmed on viidatud.

.....

(töö autori allkiri)

## SISUKORD

SISSEJUHATUS.....	4
1. Käibemaksust kõrvalehoidumine .....	7
1.1. Käibemaksu olemus .....	7
1.2. Käibemaksupettused .....	11
1.2.1. Fiktiivsed arved ning käibe varjamine .....	14
1.2.2. Kadunud kaupleja ning karussellpettus.....	15
1.3. Käibemaksust kõrvalehoidumise põhjused ja nende takistamine .....	20
2. Käibemaksulõhe Eestis .....	30
2.1. Käibemaksulõhe leidmise meetodid .....	30
2.1.1. Varem tehtud uuringud .....	30
2.1.2. Töös kasutatava meetodi konstrueerimine .....	32
2.1.3. Käibemaksulõhe hindamiseks kasutatavad andmed .....	37
2.2. Käibemaksulõhe Eestis perioodil 2000–2011 .....	42
Kokkuvõte .....	49
Viidatud allikad .....	53
Lisad .....	59
Lisa 1. Kodumajapidamiste lõpptarbimiskulutused COICOP-i järgi ning vastavad käibemaksumäärad ning kohandatud käibemaksumäärad perioodide lõikes.....	59
Lisa 2. Käibemaksulõhe Eestis perioodil 2000–2011 (miljonites eurodes).....	62
Summary .....	63

## SISSEJUHATUS

Riigi funktsioonide elluviimine nõuab hulgaliselt rahalisi vahendeid, millest enamik läbib riigieelarve kulude poolt. Riigieelarve tulud laekuvad põhiliselt maksudest, mille kõrval moodustavad väiksema osa ka toetused, laenud, kaupade ja teenuste müügitulu, finantstulud ja muud tulud. Maksud jagunevad otsesteks ning kaudseteks maksudeks, millest olulisemad on tulumaks otsestest maksudest ja käibe- ning aktsiisimaks kaudsetest maksudest. Maksudest laekub eelarvesse kõige rohkem sotsiaalmaksu, millele järgneb käibemaks. Käibemaksuga maksustatakse toodete ning teenuste lisandväärtust, mille tasub lõpptarbija.

Riigieelarve koostamisel tehakse tihti kärpeid, sest tulude jagamisel erinevate institutsioonide vahel ei ole piisavalt vahendeid jaotamiseks neid nii, et kõik osapooled oleksid rahul. Tulusid ei laeku alati sellisel määral nagu see on teoreetiliselt võimalik. Suurbritannia maksu- ja tolliameti (*HMRC– Her Majesty's Revenue and Customs*) andmetel jäi 2011. aastal lakumata 6,7% ehk 32 miljardit naela makse, mis oleksid pidanud teoreetiliselt laekuma (Measuring tax gaps... 2012: 6). Samal aastal ei laekunud 10,1% ehk 9,6 miljardit naela käibemaksu (*Ibid:* 4). Reckoni hinnangul ei laekunud 2006. aastal üle EL-25 riikide 12% ehk 106,7 miljardit eurot käibemaksu, mis oleks teoreetiliselt pidanud laekuma (Study to Quantify... 2009: 9). See näitab, et käibemaksu ei laeku sellises summas, nagu seda peaks teoreetiliselt laekuma.

Käibemaksu alalaekumise probleem puudutab ka Eestit. Reckoni hinnangul jäi Eestis perioodil 2000–2006 laekumata vahemikus 8,35% kuni 21,31% käibemaksu ehk 71,90 kuni 201,45 miljonit eurot olenevalt aastast (Study to Quantify... 2009: 28). Rohkem ei ole taolisi uuringuid Eesti kohta tehtud. Sellest tulenevalt on käesoleva bakalaureusetöö eesmärk hinnata käibemaksulõhe suurust Eestis perioodil 2000 kuni 2011. Selleks püstitatakse järgmised uurimisülesanded:

- anda ülevaade käibemaksu olemusest,

- selgitada käibemaksupettuste olemust,
- uurida käibemaksupettuseid Eestis,
- selgitada käibemaksulõhe suuruse hindamise meetodeid,
- analüüsida tulemusi.

Käesolevas töös kasutatakse mitmeid termineid, mis ei ole üldlevinud. Käibemaksu alalaekumine tähendab, et käibemaksu laekub vähem, kui seda peaks teoreetiliselt laekuma. See on seotud käibemaksulõhega, mis on teoreetiliselt laekuma pidanud ning reaalselt laekunud käibemaksu vahe. Käibemaksulõhe leidmisel kasutatakse terminit teoreetiline käibemaksukohustus, mis on käibemaks, mida maksavad lõpptarbijad kokku ning mida ei saa sisendkäibemaksuga vähendada. Käibemaksulõhega on seotud ka käibemaksust kõrvalehoidumine, mis on ebaseaduslik tegevus, mille raames majandusüksused vähendavad pettuste teel oma käibemaksukohustust või jätavad käibemaksu ebaseaduslikult endale. Terminite valikul on konsulteeritud Eesti Keele Instituudiga leidmaks keeleliselt ning grammatiliselt parimaid sõnu erinevate mõistete tähistamiseks.

Käibemaksulõhe arvutamisel tugineb autor Reckoni ning Suurbritannia maksu- ja tolliameti ülevalt alla meetodile, millega leitakse teoreetiline käibemaksukohustus kodumajapidamiste, valitsuse ning kodumajapidamisi teenindavate mittetulundusühingute lõpptarbimiskulutuste pealt. Arvesse võetakse ka majandusüksuste vahetarbimisest ning kapitali kogumahutusest põhivarasse tekkivat käibemaksukohustust, mis on seotud käibemaksuvabade kaupade ning teenuste tootmisega. Andmed võtab autor põhiliselt nii Eurostatist kui Statistikaametist ning täpsema hinnangu andmiseks kasutatakse ka leibkonna eelarve uuringut (LEU) ja EMTA käibedeklaratsioonide koondsummade tabeleid.

Käibemaksulõhe hinnangu tulemustel on piirangud, mis tulenevad andmetest ning kasutatavast meetodist. Käibemaksulõhe hindamisel kasutatakse rahvamajanduse arvepidamise andmeid, mida pidevalt uuendatakse ning täiustatakse. Samuti tuleb mitmes kohas anda hinnanguid kas erineva käibemaksumääraga maksustatud toodete ning kaupade osakaalule või käibemaksuvaba toodangu osakaalule kogutoodangust, mis sõltub autorist ning kasutatavatest algandmetest. Ülevalt alla meetod annab küll

hinnangu käibemaksulõhe suurusele, kuid sellega ei saa sisukat ülevaadet komponentidest, mis seda põhjustavad (maksupettused, vead käibedeklaratsioonide esitamisel või arvestamisel jne).

Käibemaksulõhe suuruse hinnangut on võimalik mitmeti kasutada. Esiteks annab see konkreetse arvulise hinnangu, kui palju jääb käibemaksu laekumata või kuidas see on aastate lõikes muutunud. Võttes kasutusele alt üles meetodi, mis annab umbkaudse hinnangu erinevatele komponentidele, mis moodustavad käibemaksulõhe, on võimalik aastate lõikes jälgida, kuidas on erinevad muutused seadustes või maksuameti administratiivses töös mõjutanud erinevate pettuste või teiste komponentide mahtusid. Teiseks kasutatakse käibemaksulõhe tulemusi testimaks erinevaid hüpoteese, kuidas käibemaksulõhe suurus on seotud riikliku eripäraga, teiste majanduslike näitajatega või muudatustega seadusandluses. Selliseid uuringuid on näiteks teinud Agha ja Haughton (1996), Giesecke ja Nhi (2010), Gebauer ja Parsche (2003) ja Gebauer, Nam ning Parsche (2007).

Eesmärgini jõudmiseks on käesolev töö jaotatud kaheks osaks, millest esimene keskendub käibemaksust kõrvalehoidumisele ning teine osa käibemaksulõhe suuruse leidmisele. Esimese osaga selgitatakse käibemaksu olemust, keskendutakse erinevatele pettustele ja skeemidele, mille tõttu jääb käibemaks riigile laekumata, ning uuritakse käibemaksust kõrvalehoidumise põhjuseid ning lahendusi, kuidas kõrvalehoidumist takistada. Teise osa raames tutvustatakse meetodit, millega leida käibemaksulõhe suurust, ning viiakse läbi analüüs andmetega leidmaks käibemaksulõhe suurust Eestis perioodil 2000 kuni 2011.

# 1. KÄIBEMAKSUST KÕRVALEHOIDUMINE

## 1.1. Käibemaksu olemus

Maksud moodustavad Eesti Vabariigi eelarve tuludest olulise osa. 2011. aasta riigieelarvest moodustasid maksutulud 73,9% ehk 4,342 mld eurot ning mittemaksulised tulud 26,1% ehk 1,530 mld eurot (Lühiülevaade 2011... 2010: 3). Makse saab jaotada otsesteks ning kaudseteks. Otsestest maksudest on kõige suurem tulumaks, kaudsetest maksudest aga käibemaks ning aktsiis. Maksudest laekub eelarvesse mahu poolest kõige rohkem sotsiaalmaksu (1,801 mld eurot 2011. a), millele järgneb käibemaks (1,343 mld eurot) ning aktsiisid (kokku 0,717 mld eurot). Teisisõnu, kaudsetest maksudest on mahu poolest kõige olulisem käibemaks. Käibemaks võeti Euroopas esmakordselt kasutusele Prantsusmaal 1954. aastal. Eestis võeti käibemaks kasutusele 1992. aastal.

Käibemaks ehk lisandväärtusmaks (VAT – *Value Added Tax*) on riigieelarve stabiilne tuluallikas (Cnossen 1998: 228). Sellega maksustatakse lisandunud väärtust, mille tasub lõpptarbija. Sisuliselt tähendab see, et käibemaksukohustuslaseks registreeritud majandusüksus arvutab ning lisab kauba müügil või teenuse osutamisel käibemaksuseaduses kehtestatud määraga hinnale juurde käibemaksu. Käibemaksu maksab tegelikult lõpptarbija ehk klient, kes ostab ettevõtte poolt pakutavat teenust või kaupa. Käibemaksu kogumine ning arvestamine on aga majandusüksuse ülesanne. Eristada tuleb sisend- ning väljundkäibemaksu. Sisendkäibemaks on kauba soetamisel või teenuse saamisel tasutud käibemaks ning ettevõttel on õigus seda maha arvestada väljundkäibemaksust, mis on kauba müügist ning teenuse osutamisest saadav käibemaks. See selgitab ka käibemaksu ehk lisandväärtusmaksu mõiste olemust, mida saab ilmetada järgneva näitega. Ettevõtte A ostab tootmiseks tooret 500€ eest, millele lisandub 100€ käibemaksu ehk kokku on maksumuseks 600€. 100€ on sellest sisendkäibemaks. Ettevõtte A töötleb tooret mingiks kaubaks, mida ta müüb hinnaga

5000€, millele lisandub käibemaks 1000€ ehk kokku on hind 6000€. Väljundkäibemaks on sellest 1000€ ning ettevõtte on õigus sellest summast maha arvestada sisendkäibemaksu 100€ ehk maksustamisperioodi lõpus peab ettevõtte tasuma riigile 900€ käibemaksu. Toormest kauba tegemisel on lisandväärtus 4500€, millelt kinnipeetav käibemaks on samuti 900€.

Kaupadele ning teenustele lisatakse üldiselt standardne käibemaksumäär, kuid teatud toodetele ning teenustele kehtestatakse vähendatud või 0% käibemaksumäär. Samuti on teatud tooted või teenused käibemaksuvabad. Cnossen (1998: 232) leiab, et „hea“ käibemaks peaks maksustama võimalikult suurel hulgal erinevaid teenuseid ning kaupu ühe ning standardse käibemaksumääraga, välja arvatud avaliku sektori teenused (tervise, hariduse ning sotsiaalse hoolekandega seotud teenused). Seal on madalam maksumäär või üldse maksustamata jätmine soovitatav ühiskondliku heaolu vaatepunktist. Cnossen (1998: 244–247) põhjendab oma seisukohta sellega, et erinevate käibemaksumäärade kasutamine eri laadi toodete ja teenuste puhul toob endaga kaasa mitmeid probleeme. Ühest küljest ei ole mõtet kehtestada erinevat määra näiteks tavalistele toitudele ning luksustoitudele, sest sellel ei ole reguleerivat mõju käibemaksukoorma kandmise jaotamisele, samas muudab maksu kogumise ning järgimise keerulisemaks. Samuti suurenevad maksuameti rahalised ning ajalised kulutused erinevate käibemaksumäärade kasutamisest, sest nad peavad kulutama rohkem aega hindamaks, kas ettevõtte on rakendanud, arvestanud ning kogunud õige määraga käibemaksu erinevatelt kaupadelt ning teenustelt. Sandmo (2005: 644–645) toob aja- ning rahakulu suurenemise põhjuseks selle, et maksuametnikud peavad inspekteerima suuremal hulgal deklaratsioone, samas sarnast kulu kannavad ka maksumaksjad, kes peavad tutvuma seaduse ning reeglitega ning täitma deklaratsioone. Mida suurem on ettevõtte, seda suuremaks kujunevad raamatupidamisele minevad kulutused nii rahalises kui ka ajalises mõttes. Teisest küljest leiab Cnossen (1998: 239), et Eesti koos Taaniga on ainukesed riigid Euroopa Liidus, kes rakendavad standardset käibemaksumäära kõikidele kaupadele ning teenustele, välja arvatud teenused, mis on seotud tervise, hariduse, finantsi, kindlustuse ning majutusega, mis teenivad ühiskonna huve.



Keen ja Smith (2006: 868–869) kirjeldavad erinevate käibemaksumäärade kasutamise probleematikat teisest vaatepunktist. Erinevate määrade paljus, nende suur protsentuaalne erinevus ning seadusandlusest tulenevad erandid ja käibemaksu rakendamise keerukus loovad ühest küljest inimestele võimaluse ning teisest küljest võimaliku motivatsiooni leida maksusüsteemist auke, mille abil käibemaksu vältida või sellest kõrvale hoiduda ehk sisuliselt sooritada maksupettust. Sarnasele järeldusele, et eelistatud on pigem käibemaks ühese määra ning ilma soodustuste või eranditeta, mis muudab selle järgimise ning kogumise lihtsamaks ning odavamaks ja vähendab võimalusi maksude vältimiseks ning kõrvalehiilimiseks, jõudsid ka Agha ning Haughton (1996: 303-304). Kuigi käesoleva töö autor nõustub, et ühtne käibemaksumäär muudaks kogumise ja järgimise lihtsamaks, mis ühildub ka Cnosseni mõttega, leiab autor siiski, et teatud teenused peaksid olema vähendatud käibemaksuga või ilma selleta, et muuta ühiskonnale vajalikke teenuseid ja kaupu kättesaadavamaks ning odavamaks.

Eestis võib majandusüksus käibemaksu arvele lisada ning seda arvestada ainult siis, kui ta on registreeritud käibemaksukohustuslaseks. Nõue end maksukohustuslaseks registreerida tekib siis, kui ettevõtte maksustatav käive kalendriaastas ületab 16 000€ piirmäära. Maksukohustuslaseks registreeritud ettevõttel on õigus maha arvestada sisendkäibemaksu ning arvetele lisada käibemaksu (ettevõtte peab väljastama arve, mis vastab KMS §37 nõuetele). Samas tekib ka kohustus pidada käibemaksuarvestust ning maksustamisperioodi lõpus esitada maksuhaldurile käibedeklaratsioon (Eestis maksustamisperioodile järgneva kuu 20. kuupäevaks) ning vastav summa ka riigile tasuda. Käibemaksukohustuslasest ettevõttel on kohustuslik arveid säilitada nende väljastamise või saamise päevast alates seitse aastat (KMS §36 lõige 1). Kui majandusüksus ei ole käibemaksukohustuslane, kuid arvestab arvel käibemaksu, peab ta selle maksuametile tasuma.

Eestis rakendatakse kaupadele ja teenustele erinevaid käibemaksumäärasid, mida reguleerivad KMS §15 ja §16. Alates 2009. aastast on Eestis käibemaksumääraks 20% maksustatavast väärtusest. Lisaks sellele kehtib osale toodetele ning teenustele alandatud käibemaksumäär, mis jaguneb järgmiselt KMS §15 lõigete 2–4 ning §16 kohaselt:

1. 9% määr rakendub raamatutele ning õppevahendina kasutatavate töövihikutele; sotsiaalministri poolt määratud ravimitele ning teistele toodetele; teatud perioodilistele väljaannetele ning majutusele;
2. 0% määr rakendub põhiliselt ühendusesisesele kaubandusele, teatud veoteenustele, rahvusvaheliste lendude ning meresõitudega seotud toodetele ning teenusele (masinad ning nendega seotud varuosad, kütus, varud, müüdavad kaubad jne);
3. Maksuvabaks käibeks loetakse postiteenust, hambatehniku teenuseid, MTÜ-de ja sihtasutuste poolt pakutavad teenuseid oma liikmetele, sotsiaalhooldekandeteenused, haigete ning puudega inimese vedu, haridust, turvakoduteenust, kindlustus- ning finantsteenuseid.

Lisaks on oluline eristada ekspordi, importi ning ühendusesisest käivet. KMS-i kohaselt peetakse impordiks ning ekspordiks vastavalt kauba vedu Euroopa Liitu sisse või sellest välja. Euroopa Liidu siseselt liikmesriikide vahel tehtav kaubandus on nn ühendusesisene soetamine (*Intra-Community acquisition*), mille puhul kasutatakse pöördkäibemaksu. Sisuliselt tähendab see seda, et (eeldades, et mõlemad riigid on EL-i liikmesriigid ning ettevõtted käibemaksukohustuslased) ühendusesisese soetamise puhul tekib käive küll kauba lähteriigis, kuid maksukohustus tekib kauba soetajal sihtkohariigis. Müüja väljastab arve, mis on maksustatud 0% käibemaksumääraga, ning saab hiljem oma riigi maksuametilt selle summa tagasi taotleda (vastavalt käibemaksumäärale, mis müüdavale kaubale või teenusele müüja riigis kehtib). Ostja saab kauba soetamisel arvestatud käibemaksu käibedeklaratsiooniga sisendkäibemaksuna maha arvestada. Sisuliselt ei teki soetamisel reaalselt maksukohustust, välja arvatud juhul, kui ettevõttel puudub õigus arvestada maha sisendkäibemaksu täies ulatuses. Kuid kui kauba ostja müüb oma riigis kaupa teistele ettevõtetele või klientidele ning arvestab arvel käibemaksu, siis see käibemaks tuleb tasuda maksuametile.

Käibemaksuga seonduvad ka teatud probleemid. Keen ja Smith (2006: 861) tõdevad, et käibemaksu, sarnaselt teiste maksudega, on võimalik kuritarvitada, kuigi see on raskem. Üks põhjus, miks käibemaksu on raskem kuritarvitada, peitub selles, et käibemaks jätab endast märgi maha arvete näol, mis teeb hilisema auditi mingil määral kergemaks

(Agha, Haughton 1996: 303). Sarnast arvamust avaldavad ka Sennoga ja Walker (2007: 14–15), märkides, et käibemaks sõltub arvetest, mis võimaldab järgida kõiki kauba võõrandamise või teenuse pakkumisega seotud osapooli. Kuigi käibemaksust on võimalik kõrvale hoiduda ning korraldada selle raames pettuseid – mis võivad varieeruda mõne kauba müügi varjamisest kuni organiseeritud kuritegevuse poolt rahvusvahelisele tasandile ulatuvate käibemaksu petuskeemidega –, ei ole paanikaks põhjust, kuna kõik maksud seisavad silmitsi nende järgimisega seotud probleemidega (Keen, Smith 2006: 884).

Käesoleva töö autor leiab, et kuigi käibemaks on oma olemuselt hea maksuliik, tuues eelarvesse suurel hulgal tulu, seostub sellega ka mitmeid nõrkusi, mis võivad ettevõtteid ajendada maksudest kõrvale hoiduma ehk kriminaalsele tegevusele. Üsna kõrge käibemaksumäärast tingituna võib ettevõtte, (kes käibemaksu kogub ning riigile tasub) olla motiveeritud tegelema petturlusega, sest sellest saadav potentsiaalne kasu on suur. Sama väidab ka Cordes *et al.* (2005: 402), et maksupettuste puhul maksimeerib individ oma kasu, balansseerides edukal petmisel saadavat tulu vahelejäämisriskiga ning karistada saamisega. Samuti annab käibemaksu olemus võimalusi ning vahendeid, millega manipuleerida maksuametile makstava või tagasiküsitava käibemaksu suurust. Eelnevalt mainiti, et käibemaksu kogumine ning arvestamine on ettevõtte kohustus, mis annab neile võimaluse andmeid võltsida – näidata väiksemat müüki, et vähendada väljundkäibemaksu, või koostada fiktiivseid arveid, et suurendada sisendkäibemaksu. Lisaks ei ole maksuamet võimeline kontrollima kõiki majandusüksuseid, mis vähendab vahelejäämisriski. Sellest saab järeldada, et riigi eelarvesse ei pruugi laekuda käibemaksu täies ulatuses, mis peaks laekuma, kui kõik majandusüksused käituksid ausalt ning arvestaksid käibemaksu täpselt ning õiglaselt.

## **1.2. Käibemaksupettused**

Maksude kogumisel ei laeku riigikassasse see summa, mis oleks teoreetiliselt võimalik. Nagu teiste maksude puhul, puudutab see probleem ka käibemaksu. Euroopa Liidu liikmesmaade peale kokku jääb aastas laekumata hinnanguliselt 60–100 miljardit eurot käibemaksu (Combating VAT fraud ... 2007: 4). Suurbritannia maksuamet (HMRC – *Her Majesty's Revenue and Customs*) hindas, et perioodil 2008 kuni 2009 jäi

Suurbritannias laekumata 15,2 miljardit naela (ligi 19 miljardit eurot), mis on 16% teoreetilisest laekuma pidanud käibemaksust (Measuring Tax Gap 2010: 17). Põhjuseid sellele probleemile võib jaotada üldiselt kolme kategooriasse: inimlik viga, maksukoormuse optimeerimine ning maksupettused (Tackling VAT fraud 2004: 3). Inimlik viga hõlmab endas juhtumeid, kus teadmatuse või vea tõttu arvestatakse käibemaksu valesti, aetakse segamini ning kasutatakse valet käibemaksumäära, tehakse arvutuslikke vigu või eksitakse käibemaksu deklareerimisega. Maksukoormuse optimeerimise raames ajastatakse tehinguid või arvestatakse käibemaksu sellisel moel, et maksustamisperioodi lõpus tuleks maksuametile tasuda kõige vähem. Oluline on see, et kõik toimingud ning tehingud on õiguslikud ning seadusandlusega kooskõlas. Kolmas kategooria on maksupettused, mis võivad olla kaudsed või otsesed. Kaudsed maksupettused on seotud varimajandusega, nagu näiteks salakaubandusega (alkohol, tubakas, kütus jne), mille raames jääb lisaks muudele maksudele (aktsiis) riigil nende pealt saamata ka käibemaks. Otsene käibemaksupettus on sihilik tegevus, mille eesmärgiks on kas vähendada oma maksukohustust või teenida lisatulu maksmata jätmisega ja/või sisendkäibemaksu kunstliku suurendamisega.

Maksukuritegudest rääkides võib erialases kirjanduses kohata mitmeid erinevaid termineid, mis pealtnäha kirjeldavad sama nähtust, kuid millel on sisulisi erinevusi. Kirjanduses võib kohata termineid, nagu maksupettus (*tax fraud*), maksude vältimine (*tax avoidance*) ning maksudest kõrvalehoidumine (*tax evasion*). Maksude vältimise ning kõrvalehoidumise sisuline erinevus seisneb nende legaalsuses (Sandmo 2005: 645). Maksude vältimine on legaalne tegevus, mille raames kasutatakse maksuseaduses leiduvaid võimalusi, et maksukoormust vähendada (Sandmo 2005: 645; Kirchler *et al.* 2001: 3). Maksudest kõrvalehoidumine on ebaseaduslik tegevus, mille raames esitatakse valeandmeid ja/või võltsitakse dokumente, et vähendada maksukoormust (Kirchler *et al.* 2001: 3–4). Maksudest kõrvalehoidumine on seadusega vastuolus ning kriminaalkorras karistatav (Sandmo 2005: 645). Maksupettust defineeritakse Eesti Õigekeelsussõnaraamatu (2006) alusel kui maksudest kõrvalehiilimist seadusi rikkudes, mis sobib autori arvates kokku maksudest kõrvalehoidumise terminiga. Sellest tulenevalt võrdsustatakse käesolevas töös maksupettuse termin maksudest kõrvalehoidumisega ehk kui ebaseadusliku tegevusega maksukohustuse vähendamiseks.

Erialases kirjanduses on välja toodud järgmised kõige levinumad pettuste skeemid (Keen, Smith 2006: 865–868, 870–872; Hashimzade *et al.* 2010: 10–12; Agha, Haughton 1996: 303–304; Pashev 2006: 4–5; Torgler 2008: 1239–1240).

1. Fiktiivsete arvete koostamine või saamine suurema sisendkäibemaksu tekitamise eesmärgil.
2. Erinevate käibemaksumääradega kaupade ja teenustega manipuleerimine ning isiklikuks kasutamiseks ostetud kaupade kirjutamine ärikuludeks, et vähendada käibemaksukohustust.
3. Käibe varjamine eesmärgiga vältida käibemaksukohustust või käibemaksukohustuslaseks registreerimist (ei soovita ületada seadusega sätestatud piirmäära).
4. Ettevõtte sooritab tehinguid ning kogub müügilt või teenuse pakkumiselt käibemaksu, kuid „kaob“ enne, kui ta peab saadud käibemaksu riigile maksma.

Loetelust selgub käibemaksupettuste paar ühist joont, mis iseloomustab nende olemust. Selleks on võimaluste leidmine, kuidas müügitegevusest saadud käibemaksu varjata või endale jätta, mille saavutamiseks kasutatakse erinevaid võimalusi, mis taanduvad põhiliselt kahele meetodile. Nendeks on fiktiivsed arved ning kadumine või kättesaamatuks muutumine, kui tekib kohustus tasuda käibemaksu. Autor leiab, et kuigi käibemaksupettur võib ebaseadusliku tegevusega potentsiaalselt teenida suuri summasid, jõuab sellest väga väike osa siiski riigieelarvesse. Maksupettur soovib mingil ajahetkel realiseerida petuskeemidega kogutud raha, mis tähendab, et ta peab selle kas ettevõttest välja saama või selle raha eest tarbides maksab ta riigile siiski erinevaid makse (aktsiis, käibemaks jne). Autor muidugi teadvustab, et see ei pea alati paika, sest maksupettur ei pruugi raha ettevõttest välja võtta, kuna sooritas maksupettust teistel motiividel ning teatud petuskeemide korral on võimalik saadud tulu ilma makse maksmata kätte saada (ettevõtte kadumine enne maksmistähtaega ning arvevabrikud). Samuti säilib võimalus, et raha viiakse riigist välja ning selle arvelt ei laeku üldse makse. Lisaks sellele on alati võimalus, et maksuamet jõuab pettuseskeemile jälile ning vastutavad isikud on süüdimõistmisel kohustatud riigile saamata jäänud maksud tagastama kas ettevõtte varadega või isikliku varaga.

### 1.2.1. Fiktiivsed arved ning käibe varjamine

Fiktiivsete arvete eesmärk on näidata, et on toimunud mingisugune tehing, mida reaalselt ei ole juhtunud. Kaupa või teenust ei ole reaalselt ostetud, kuid selle kohta on saanud arve, millega ettevõtte saab deklareerida sisendkäibemaksu. Ettevõtteid, kes fiktiivseid arveid väljastavad, kutsutakse arvevabrikuteks (*invoice mills*). Taolise tegevuse eesmärgiks on näidata suuremat sisendkäibemaksu, mille tulemusena saab kas vähendada maksukohustust või küsida maksuametilt enammakstud käibemaks tagasi. Selline tegevus on illegaalne, sest reaalsel kaubavahetust ei toimu ning puudub alus sisendkäibemaksu tagasinõudmiseks.

Eesti Maksu- ja Tolliamet (EMTA) on tuvastanud aastate lõikes hulgaliselt Eestis toiminud arvevabrikuid. 2008. aastal avastati kokku 16 arvevabrikut ligi 600 kasutajaga, mille tagajärjel jäi riigile laekumata üle 125 miljoni krooni ning 2009. aastal 86 arvevabrikut 752 kasutajaga, mille tõttu jäi laekumata 265 miljonit krooni (Maksuamet avastas mullu ... 2010). Lisaks fiktiivsete arvete tootmisele pakuvad arvevabrikud võimalust ettevõttest raha välja võtta ilma tulumaksu tasumata (Arvevabrik pettis riiki... 2012). Ettevõtte kannab arvevabrikule arve alusel ülekandega raha, mis võetakse läbi varifirmade pangaautomaatidest välja. Arvevabriku liikmed võtavad selle pealt 2–10% teenustasu ning annavad ülejäänud sularaha ettevõttele tagasi. Saadud sularahaga tasutakse töötajatele ümbrikupalka ning tehakse muid toiminguid, mille pealt jääb riigil maksutulud saamata. Levinumad sektorid, kus arvevabrikud tegutsevad, on seotud toormega, metsandusega, kinnisvara ning ehitusega (Kalberg 2007; Anvelt 2008).

Arvevabrikute tegevuse tõttu jääb riigil laekumata käibemaks, sest ettevõtted suurendavad fiktiivsete arvetega näiliselt sisendkäibemaksu, millega vähendatakse käibemaksukohustust riigile. Lisaks jääb riigil laekumata tulumaks, kui majandusüksused võtavad arvevabrikute kaudu raha ettevõttest välja. Kui sama ettevõtte maksab saadud raha eest ka ümbrikupalka, jääb riigile laekumata sotsiaalmaks ning töötuskindlustusmaks. Sellest tulenevalt on arvevabrikute avastamine oluline ülesanne. Teisest küljest annab kasvõi ühe arvevabriku avastamine olulise tulemuse, sest sealt viivad niidid ka teiste ettevõtete juurde, kes võivad tegeleda maksupettustega (Anvelt 2008). Samas muutuvad pettuseskeemide müügiahelad järjest pikemaks ning keerulisemaks. Arvete väljastamiseks on hakatud kasutama majandustegevuseta

arvevabrikute kõrval ka ettevõtteid, kellel eksisteerib reaalne majandustegevus (Maksuamet: käibemaksupettused üha ... 2009). Arvevabrikute tuvastamisel ning nendega seotud isikute ning ettevõtete süüdimõistmisel langeb süü pigem fiktiivseid arveid kasutanud ettevõtetele (Pikmets 2009: 1). Eesti kohtupraktikast (näiteks kriminaalasjade Riigikohtu lahendid nr 3-1-1-42-08, 3-1-1-90-11, 3-1-1-73-09, 3-1-1-22-07, 3-1-1-11-07) selgub, et fiktiivseid arveid kasutanud ettevõtete juhte süüdistatakse maksudeklaratsioonides valeandmete esitamises maksuhaldurile. Sõltuvalt kohtuasja üksikasjadest ning tulemusest võidakse süüdimõistatud isikuid karistada vanglakaristusega, osa nende vara arestimise/konfiskeerimisega ja/või nõudega, et petetud summad makstaks riigile tagasi (viimane rakendub nii füüsilisele isikule kui ka ettevõttele).

Samasse kategooriasse võib lugeda ka käibe varjamist, mille eesmärk on näidata väiksemat müüki, kui tegelikult toimus. Selle raames sooritatakse tehing, mille eest ostja tasub, kuid müüja ei kajasta või ei deklareeri selle pealt saadud käibemaksu. Teise võimalusena deklareeritakse maksustavat käivet väiksemana ja/või kaupa ning teenuse soetamisel tasutud käibemaksu suuremana. Eesti kohtupraktikast saab näitena tuua kriminaalasja Riigikohtu lahendi nr 3-1-1-61-08, millest selgub, et sarnase pettuse tagajärjel jäi riigile käibemaksuna laekumata 269 931 krooni. Maksustatava käibe väiksemana deklareerimist esineb rohkem ettevõtetes, kus makstakse pigem sularahaga, nagu väiksed kohvikud ja baarid, takso, juuksur jms (Keen, Smith 2006: 866). Selle tulemusena kogutakse tehingutelt käibemaksu, mida ei deklareerita ega tasuta maksuametile, või varjatakse sellega tegelikku käivet.

### **1.2.2. Kadunud kaupleja ning karussellpettus**

Erialakirjanduses kasutatakse terminit kadunud kaupleja (*missing trader*) ühendusesisese soetamisega seotud pettuste raames (MTIC – *Missing Trader Intra-Community*). Kõige lihtsam kadunud kaupleja pettuseskeem (mis avab ka termini sisu) seisneb selles, et ettevõtte ostab 0% käibemaksuga teise liikmesriigi ettevõttelt kaupa ning müüb selle oma riigis edasi, lisades arvele käibemaksu, kuid seejärel muutub kättesaamatuks ning kaob koos käibemaksuga, mis oleks pidanud minema maksuametile (Fedeli, Forte 2011: 214). Kadunud kaupleja pettust jagatakse kahte

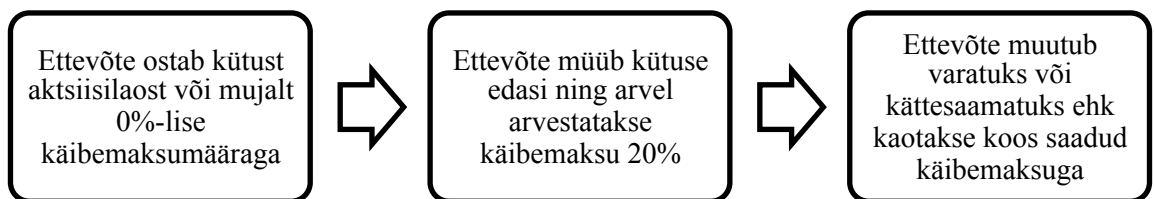
kategooriasse. Esimene, mida saab kutsuda soetamispettuseks (*acquisition fraud*), seisneb selles, et kaup müüakse oma riigis edasi teisele ettevõttele või lõpptarbijale ning seejärel kaotakse (Lakin, Tudor 2006: 3). Teine liik on karussellpettus (*carousel fraud*), mille raames kaob samuti ettevõtte, kes toob kauba teisest liikmesriigist sisse ning müüb teisele ettevõttele edasi, kuid kaupa müüakse läbi erinevate ettevõtete ning lõpuks teise liikmesriiki edasi (*Ibid.*: 3). Kui ausalt tegutsev ning seadusest kinnipidav ettevõtte arvestab kauba müümisel käibemaksu ning tasub selle maksuametile, siis pettur jätab selle endale ning kaob.

Enamasti on deklaratsiooni esitamise ning käibemaksu tasumise ajaks müüjast alles ainult varatu juriidiline kest, mis oli juba algselt reaalse tegevuseta riulifirma (Riigil jääb kütuseäri ... 2009). Lisaks kasutatakse ka variisikuid, kes kuuluvad firma juhatusse ning vastutavad kõige eest, mis ettevõttega seondub, kuid reaalselt kontrollib ettevõtte igakülgset tegevust petturlusega tegelev isik, kelle käes on kõik dokumendid, pangakaardid ning sellega seonduvad koodid (Jakobson 2009). Kohtupraktikast saab näitena tuua kriminaalasja Riigikohtu lahendi nr 3-1-1-61-08, kus ettevõtte õige omanik värbas ettevõtte ainuosanikus ning juhiks kõrvalise isiku, kuid reaalselt juhtis ettevõtet ise edasi. Kõrvaline isik oli seitsme klassi haridusega invaliid, kellel puudusid elementaarsed majandusteadmised ning kellel puudus ka teadmine, kuidas pangautomaadist raha välja võtta. Ühe võimalusena ostetakse kokku vanu seisma jäänud ettevõtteid, millel on olemas käibemaksukohustuslase number (Reiljan 2009). Ettevõtte vormistatakse ümber majandustegevuse registris mõnda teise valdkonda, mille raames pettuseid tehakse. Edasi läheb protsess juba kirjeldatud teed pidi ehk sooritatakse tehing, esitatakse käibedeklaratsioon, kuid käibemaksu reaalselt riigile ei laeku. Ajaks, mil maksuamet ettevõtet kontrollima hakkab, on see varatu või pankrotis.

Eestis levib kadunud kaupleja pettus eelkõige kütuseäris, mille tagajärjel kaotab Maksu- ja Tolliameti andmetel riik 325 miljonit krooni käibemaksu aastas (Erm 2009). Maksu- ja Tolliameti peadirektori asetäitja Egon Veermäe sõnul võib riigil saamata jäänud maksutulu ulatuda 700 miljoni kroonini aastas ning umbes 60% Eestis paaki valatavast mootorikütusest võib olla salakaup, sest nende pealt on tasumata käibemaks (Linnamäe 2010). Pettuseskeemi raames ostetakse Läti aktsiisilaost kütust, mis transporditakse Eestisse kas otse või läbi varifirmade ahela ning müüakse maha, kuid selle raames



korjatud käibemaksu ega muid makse ei tasuta riigile (Jõgis-Laats, Toomet 2010). Alljärgneval joonisel 1 on toodud kadunud kaupleja pettuse sisu illustreeritud kujul. Kütusevaldkonnas tehakse pettuseid, sest kaup on kiiresti realiseeritav ning võimaldab pettuseid teha suurtes mahtudes ja lühikese ajaga (Erm 2009). Samuti näitab kütuseäri pettuste mastaapi see, et aastas registreerib ennast kütuse käitlejana ligikaudu 350 ettevõtet, kellest pooled kustutavad ennast registrist sama aasta jooksul (Linnamäe 2010). Kütuseäri käibemaksupettuste tõkestamiseks võeti 2011. a aprillis kasutusele tagatiste süsteem, mille raames on maksuhalduril õigus nõuda kütusemüüjalt 100 000-eurost või 1 000 000-eurost tagatist olenevalt müügi iseloomust. Samuti keelustati kütuse müümine ettevõtetele, kellel puudub vastavaks tegevuseks registreering. Antud muudatused on tõhusad, sest kui enne tegutses kütuseturul umbes 400 ettevõtet, siis 2012. aastaks oli neid 190, millele lisaks deklareeriti perioodil 2011 juuni – 2012 mai 91,6 miljonit eurot enam käibemaksu kui samal perioodil aasta varem (Kallas 2012). Eesti Õliühingu juhatuse esimehe Toomas Saksi sõnul on muudatuste tulemusena muutunud kütuseturg läbipaistvamaks ning konkurents ausamaks (*Ibid.* 2012).



**Joonis 1.** Kadunud kaupleja pettuse skeem Eesti kütuseäripettuste näitel (autori koostatud).

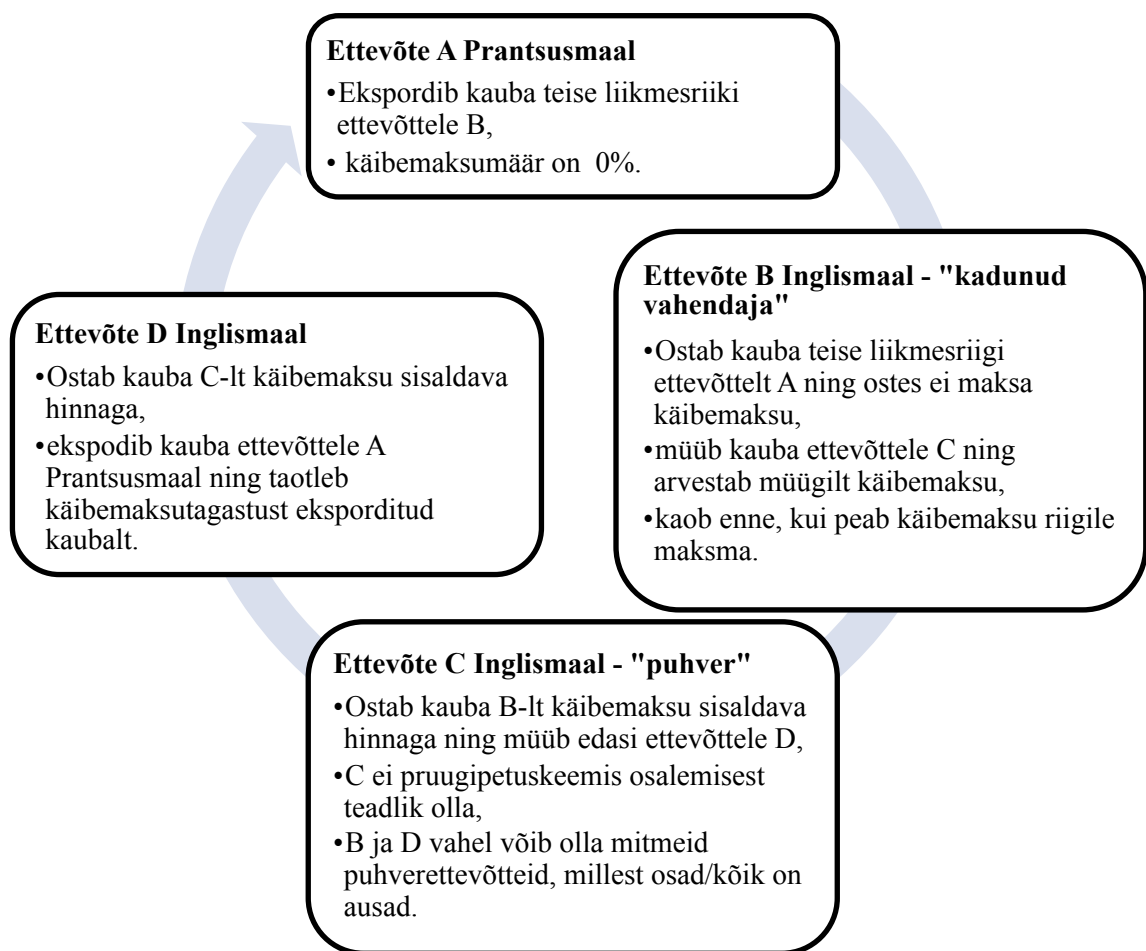
Sellest järeldub, et käibemaksupettuseid on võimalik leevendada. Ühest küljest aitab kaasa põhjalik kontroll Maksu- ja Tolliameti poolt, kuid samas võib olulisi tulemusi anda pigem see, kui rünnatakse pettuste põhjuseid ning neid võimaldavaid seaduste auke, selle asemel et keskenduda tagajärgede likvideerimisele. Kuigi kütuseäri seatud tagatis võib takistada uute ettevõtete tekkimist või turul püsimist, on see andnud märkimisväärseid tulemusi käibemaksupettustevastases võitluses. Kuid tulemuse saavutamisel on ka oma hind. Maksudega tegelev advokaat Helmut Pikmets (2011) leiab, et Vedelkütuse seaduse (VKS) muudatused võivad avaldada ettevõtjale negatiivset mõju, koormates neid pealesurutud tiheda suhtlusega maksuhalduriga ning

samuti tihtipeale põhjendamatult suure tagatise nõudmisega. Käesoleva töö autori arvates on seadusemuudatused ning tagatise nõudmine õige samm edasi vähendamaks kütusepettuste sooritamist. Sellega tekivad küll kütuseettevõtetele lisakohustused, kuid samal ajal saab riik kümneid miljoneid eurosid rohkem käibemaksu, kütuseturul muutub konkurents ausamaks ning maksuamet demonstreerib, et maksupettuseid peatatakse.

Eelnevalt käsitleti riigisisest kadunud kaupleja pettust, kuid nüüd keskendutakse rahvusvahelisel tasemel toimuvale käibemaksupettusele, mida tuntakse karussellpettusena (*carousel fraud*). See on Euroopa Liidule omane käibemaksupettus, mille tuumaks on ühendusesisese soetamise põhimõte, millega on võimalik kaupu ning teenuseid osta 0% käibemaksumääraga. Reaalne kohustus tasuda maksuametile käibemaksu tekib alles siis, kui teisest liikmesriigist kaupa või teenust ostnud ettevõtte müüb neid edasi oma klientidele (vt alapunkti 1.1). Käibemaksu tasumise kohustuse edasilükkumine teise riigi ettevõttele on ühendusesisese soetamise kõige nõrgem koht käibemaksu kogumisel (Ainsworth 2006: 445). Kuna kaup on soetatud 0% käibemaksuga ning müües saab arvel hinnale juurde panna käibemaksu, siis pettuse olemus on sarnane kadunud kaupleja pettusega – ettevõtte kogub müügilt käibemaksu, kuid kaob ilma seda riigile tasumata. Karussellpettuse puhul lisandub tehingute lülisid juurde ning tekivad ka lisavõimalused, kuidas veelgi riigilt rohkem käibemaksu välja petta. Keen ja Smith (2006: 870–872) ning Keen (2007: 16–17) kirjeldavad oma näidetes karussellpettust kui tsüklilist protsessi, mis võib ringiratast kesta pikemat aega, jättes iga tsükliga riiki käibemaksust ilma. Kõige lihtsakoelisem karussellpettus on toodud alljärgneval joonisel 2, kus eeldatakse, et ettevõtted on käibemaksukohustuslased oma riikides ning osa neist asub erinevates liikmesriikides. Samuti kasutatakse antud näites termineid import ja eksport kauba liikmesriikidevahelise liikumise tähenduses, mitte Euroopa Liidust sisse või välja.

Alljärgneval joonisel 2 kujutatud skeemi sisu seisneb selles, et mõnes Euroopa Liidu liikmesriigis asuv ettevõtte A ekspordib teise liikmesriiki ettevõttele B kõrge väärtusega ning lihtsasti transporditavaid tooteid. Siinjuures ei pea A maksma käibemaksu ning saab taotleda sisendkäibemaksu kompenseerimist. Ettevõtte B ei pea maksma importimise eest käibemaksu, sest saab tekkinud käibemaksukohustust tasaarveldada importimisel deklareeritud sisendkäibemaksuga. Ettevõtte B müüb kauba koos

käibemaksuga edasi ettevõttele C. B ei maksa riigile müügist saadud käibemaksu ning selle asemel kaob ehk toimub esimene käibemaksupettus. Ettevõtte C on sisuliselt puhver B ja D vahel ning puhvrise võib kuuluda mitmeid ettevõtteid, mille kaudu kaup liigub edasi, ning lõpuks jõuab kaup ettevõtteni D, kes ekspordib ostetud kauba riigist välja, kusjuures selle eest kompenseeritakse talle sisendkäibemaks. Uues riigis müüakse kaup maha või kui tegemist on nn puhta karussellpettusega, siis müüb D kauba uuesti A-le ning tsükkel algab uuesti. (Keen, Smith 2006: 871–872).



**Joonis 2.** Lihtsusatud karussellpettuse skeem (Keen, Smith 2006: 871).

Eelpool kirjeldatud skeem võib reaalsuses keerulisem olla, hõlmates rohkem ettevõtteid puhvritena, suuremat kaubaliikumist erinevate liikmesriikide vahel ning hinnakõikumist, et ühest küljest teha pakkumine paremaks puhverfirmadele ning teisest küljest vähendada tähelepanu ettevõttele A, sest vastasel juhul võib jääda mulje, et

ettevõtte tegutseb kahjumiga (*Ibid.*: 872). Jälgede segamiseks kaasatakse kauba liikumistsükklisse riike, mis ei kuulu Euroopa Liitu, nagu Dubai või Šveits (Lakin, Tudor 2006: 4). Näitest selgub aga paar karussellpettuse omadust (Keen, Smith 2006: 872–873):

- riik saab topeltkahju, sest B-lt ei laeku käibemaks, kuid D-le tuleb käibemaks tagastada;
- väljast vaadates ei ole arusaadav, kes antud ahelas on seaduslikud ning pettusest mitteteadlikud ning kes on pettusega seotud;
- karussellpettuse peamine osaline ehk ettevõtte B peab olema registreeritud kui käibemaksukohustuslane, et saada 0% käibemaksumäära importimise hetkel.

Siit tuleneb, et karussellpettuste skeemid võivad oma tsükklisse lisada suurel hulgal erinevaid puhverfirmasid, millest osa on legaalselt tegutsevad ning ausad ja teine osa kas varifirmad või kadunud kauplejaga seotud ettevõtted. Legaalselt tegutsevad ettevõtted ei pruugi teada, et nad osalevad ühe vahelülina karussellpettuses. Lisaks puhverfirmadele kasutatakse pettuse sooritamiseks teisi ettevõtteid, nagu logistikaettevõtted, kes veavad kaupu; vahelaod, kus kaupu hoitakse, ning õigusega tegelevad ettevõtted, kes abistavad ettevõtte ülesseadmist ning hiljem likvideerimist (Borselli 2011: 10). Samuti võib karussellpettus hõlmata erinevaid riike, mis puhverfirmadega kokku teevad nende pettuste avastamise ning omavaheliste seoste leidmise keeruliseks. Karussellpettuseid iseloomustab maksupetturite innovatsioon, mida on vaja, et olla samm eespool maksuametite võimest petturlikke tehinguid avastada (Smith 2007: 4). Laekumata maksude kõrval on tõsine probleem ka see, et karussellpettused on hakanud mõjutama Euroopa Liidu liikmesriikide kaubandusstatistikaid (Combating VAT Fraud 2007: 4).

### **1.3. Käibemaksust kõrvalehoidumise põhjused ja nende takistamine**

Oma olemuselt on käibemaks riigi jaoks hea moodus tulu saamiseks ning seda on kutsutud ka rahamasinaks (*money machine*) selles tähenduses, et riigid, kes kasutavad käibemaksu, saavad riigieelarvesse suuremal hulgal tulusid kui need, kes seda ei kasuta *ceteris paribus* (Keen, Lockwood 2006: 925). Käibemaksu korjamise ning järgimise

tagamise koha pealt on suureks tugevuseks see, et käibemaks jätab endast jälje arvete näol, mida saab auditi käigus kontrollida (Agha, Haughton 1996: 303). Kuid samas on käibemaksul oma olemusest tulenevalt teatud nõrkused, mis mõjutavad inimeste maksude järgimist. Maksudest kõrvalehoidumine tähendab seda, et riigi eelarvesse jääb teatud hulgal maksutulu laekumata. Samuti võib maksudest kõrvalehoidumine tekitada tunde, et inimesi või ettevõtteid ei kohelda võrdselt, ning kutsuda neis esile põlgust seaduse järgimise vastu (Cordes *et al.* 2005: 404). Lisaks sellele võib eelarve puudujääk sundida riiki tõstma mõnda teist, alternatiivset maksu, mille tagajärjel suureneb ja/või muutub maksukoormus kuulekate maksumaksjate jaoks (Torgler 2008: 1239–1240). Käibemaksupettused takistavad sujuvat Euroopa Liidu ühise turu tegutsemist ning mõjutavad lisaks riikide maksutulule ka ausat konkurentsi ning suurendavad kuulekate majandusüksuste kohustusi (Borselli 2011: 8).

Agha ning Haughton (1996: 305–307) püstitasid oma uuringu raames kolm hüpoteesi käibemaksu järgimise kohta, mis on järgnevalt välja toodud.

1. Kõrgem keskmine käibemaksumäär vähendab maksude järgimist.
2. Suurem erinevate käibemaksumäärade hulk vähendab maksude järgimist.
3. Väiksemad maksukogumise halduskulud, lühem kogemus maksukogumise haldamisega ning suurem riik vähendavad maksude järgimise taset.

Uuringu läbiviimiseks kasutati andmeid 17-st OECD riigist aastast 1987. Tulemustena leiti, et kõik kolm hüpoteesi peavad paika. Nad leidsid, et kui esialgne maksudele kuuletumine on 100%, siis 24,7% käibemaksumäär maksimeeriks käibemaksust saadavat tulu, kuid kui võtta aluseks 70% maksudele kuuletumine, siis tulu maksimeeriv määr oleks 19,6%. Kui tõsta käibemaksumäära 1%, siis käibemaksu järgimine langeks 2,7%. Kui olemasolevatele erinevatele käibemaksumääradele lisada veel üks määr, siis maksude järgimine langeks 7%. Agha ja Haughton (1996: 306) leiavad, et kuigi uuring annab ülevaate maksude järgimisest, on nad mudeli osas teinud oletusi, mis ei pruugi realselt paika pidada, nagu näiteks see, et maksumaksjatel erinevates riikides on sama reaktsioon maksude reeglite järgimisele, kui mõnda sõltumatut muutujat mudelis muuta. Samuti ei saa näiteks erinevate käibemaksumäärade hulga puhul teha täpseid oletusi mõjust maksude reeglite järgimisele, sest mudelisse ei ole sisse lülitatud muutujat, mis võtaks arvesse erinevate

määradega maksustatud toodete maksubaasi nendes kategooriates. Maksude reeglite järgimist ei saa täielikult seletada majandusnäitajate analüüsimisega või mudelitega, mis tuginevad maksude eiramisest saadavale kasule ning sellega seotud riskide võrdlemisele, sest teatud mõju omavad sotsiaalne mentaliteet ning teised psühholoogilised näitajad (Cordes *et al.* 2005: 405). Adams ja Webley (2001: 203–211) uurisid Suurbritannia väikeettevõtete (kelle käive aastas jäi alla miljoni naela) käibemaksu järgimise psühholoogilisi tahke ning järeldasid järgmist:

- kõik ettevõtted ei taju, et käibemaks oleks õiglane, mis võib neid ajendada seda mitte järgima;
- kohustus registreerida ennast käibemaksukohustuslaseks võib ettevõtjate arvates kurnata neid ettevõtteid, kelle käive ületab vaevu kohustuslase piirmäära, luues olukorra, kus suuremad ettevõtted saavad oma suuruse tõttu konkurentsieelise, sest kohustus koguda ja arvestada käibemaksu ei kurna neid sarnasel määral;
- kuigi inimesed leiavad, et ettevõtted on üldiselt ausad, on lõpptarbijad valmis vähendama oma käibemaksu maksmise kohustust, kui selline võimalus peaks tekkima;
- enamik ettevõtjaid leiab, et maksuamet ei ole eksimise korral piisavalt paindlik ning kui nad peaksid tulevikus saama karistada eksimuse pärast, kuid leiavad, et see ei ole aus ega võrdne, siis on nad mingil määral valmis sooritama väikseid käibemaksupettuseid;
- osale ettevõtjatele on käibemaksu arvestamine vastumeelne, sest nad leiavad, et see on liiga kulukas nii ajalises kui rahalises mõttes ning nende arvates teevad nad tasuta tööd valitsusele;
- enamiku ettevõtjate arvates avastatakse kõik käibemaksust kõrvalehoidumised varem või hiljem ning pettuste sooritamine nõuab liiga suurt jõupingitust, mis toob endaga kaasa liigselt ärevust, kartes vahele jääda;
- üldiselt leitakse, et maksuametil on piisavalt võimu ning võimalusi, et avastada maksupettuseid ning nõuda tagasi petetud summad, mistõttu pigem välditakse maksudest kõrvalehoidumist, kui ei ole just tegu ettevõttega, kelle äri hõlmab põhiliselt sularaha, mida on lihtsam arvet koostamata varjata;
- enamik ettevõtjaid arvab, et äritegevusest saadud käibemaks on pigem nende ettevõttele kui maksuametile kuuluv vara;

- palju oleneb sellest, kas ettevõtja tajub käibemaksu pigem kuluna äritegevuses või kui midagi, mida lõppkokkuvõttes maksab tarbija;
- kuigi ettevõtjad tajuvad, et käibemaksu optimeerimine on hea tava, on käibemaksu maksmine riigile moraalselt õige tegevus, millega antakse oma panus ühiskonnale;
- üldiselt leitakse, et maksuamet ning -haldurid on abivalmid ning pigem juhendavad ja hoiavad silma peal, kuid mõned siiski leiavad, et nad on pahatahtlikud ning tegutsevad eesmärgiga ettevõtjaid vahele võtta ja tulu juurde saada;
- ettevõtjad arvavad, et käibemaksukohustuslaseks registreerimine on teretulnud, sest see toob kaasa hulgaliselt soodustusi nagu näiteks äritegevuseks vajalike seadmete ostuhinnast sisendkäibemaksu mahaarvestamine, kuid kasu ettevõttele sõltub siiski selle eripärast.

Adamsi ja Webley (2010) uuringuga saab seletada mõningaid alapunktis 1.2 toodud käibemaksust kõrvalehoidumise meetodeid, nagu tehingute sooritamine, mida ei deklareerita või kajastata raamatupidamises; äri- ja mitteseotud ostude pealt sisendkäibemaksu arvestamine ja käibemaksukohustuslaseks registreerimise vältimine. Toodud järelduste analüüsimisel tuleb tähelepanu pöörata sellele, et need on saadud, uurides Suurbritannia väikeettevõtjate taju seoses käibemaksu reeglite järgimisega. Sellest tulenevalt ei saa kõiki järeldusi kasutada seletamiseks Eesti ettevõtjate või ka ainult väikeettevõtjate käitumist. Eesti ning Suurbritannia vahel on mitmeid erinevusi seoses käibemaksuga, selle kogumise ning rakendamisega, nagu näiteks erinevad käibemaksumäärad, erinevused maksuametite töös ja efektiivsuses, erinevus seadusandluses ning karistamises jne. Sellest tulenevalt võib Eesti ettevõtja arvamus käibemaksu reeglite järgimisest olla erinev. Autori arvates peab paika järeldus, et lõpptarbija on valmis vähendama oma käibemaksu maksmise kohustust, kui selleks tekib võimalus. Autori isiklikest kokkupuudetest on seda märgata pigem väikeste ettevõtete puhul, kelle omanik pakub mingisugust teenust ning annab valida, kas klient soovib maksta arve alusel (millel on maksud juures) või nn mustalt. Viimase variandi puhul ei maksa klient käibemaksu, mis on kliendile kasulik, sest hind on selle võrra väiksem. Teisest küljest saab kasu ka teenuse pakkuja, kes ei kajasta tehingut raamatupidamises ning ei deklareeri selle pealt ka käibemaksu. Samuti saab ta raha otse

kätte ning ei pea seda läbi ettevõtte välja võtma, mispuhul ta maksaks tulumaksu. Väikestel kaupa müüvatel ettevõtetel on jällegi kasulik kaupa müüa koos arvega, sest muidu peaks kaupa võtma arvele kas äritegevusega seotud varana või kuidagi maha kirjutama kuluna, mis on lisavaev. Eelnevalt toodud loetelu Adamsi ja Webley (2010) uuringu järeldustest ei põhjenda suurema ulatuse ning mahuga käibemaksupettuste sooritamise motiive, nagu arvevabrikud ning kadunud kaupleja pettused, kelle tegevus on sihilik ja mastaap suurem. Nende puhul on fookuses pigem käibemaksu olemusest tulenevad nõrkused ja võimalused.

Järgnevalt on välja toodud põhilised käibemaksu olemusest tulenevad nõrkused, mis teevad maksupettuse võimalikuks ja/või ahvatlevaks (Keen, Smith 2006: 868–870).

1. Käibemaksumäärade erinevus – erinevad määrad ning eriti suurte erinevustega määrad loovad võimalusi nii maksupettusteks kui ka kõrvalehoidumiseks.
2. Käibemaksumäärade suurus – suuremad määrad teevad maksupettused ahvatlevamaks, sest potentsiaalne saadav kasu pettusest on seetõttu suurem.
3. Ettevõtte käibe piirmäära suurus, millal tal tekib registreerimiskohustus käibemaksukohustuslaseks – väiksema käibega ettevõtetele on käibemaksu arvestamine pigem raskendav koorem, millest võib tekkida motivatsioon sellest kohustusest hoiduda.
4. Käibemaksu ning selle tagastamise maksmise ajastus – erinevate käibemaksupettuste levik sõltub ka sellest, millal ettevõtte peab käibemaksu riigile maksma ning kui kiiresti ta saab sisendkäibemaksu tagasi taotleda. Petuskeemid, mille tuumaks on võltsitud arvetega sisendkäibemaksu suurendamine, selle tagastamise taotlemine ning seejärel kadumine, on petturitele tulusamad, kui sisendkäibemaksu tagastamine käib kiirelt, sest see annab maksuametile reageerimiseks vähem aega.
5. 0% käibemaksumäär Euroopa Liidu sisesel soetamisel ning võimalus müümisel maksuametilt sisendkäibemaksu tagasi taotleda.

Eelnevalt toodud punktid annavad ühest küljest ettevõtjatele võimalusi või motivatsiooni käibemaksust kõrvalehoidumiseks või suurmate pettuste sooritamiseks. Teisest küljest on need jällegi käibemaksu olemusest tulenevad alustalad, millele käibemaksu toimimine toetub. Näiteks sisendkäibemaksu arvestamine tagab, et



käibemaksu kogutakse ettevõtte tekitatud lisandväärtusest, kuigi see on ahvatlev võimalus, kuidas vähendada oma maksukoormust. Samuti aitab käibemaksukohustuslaseks registreerimise piirmäär säästa väikseid ettevõtteid, kellelt saadav käibemaksutulu ei pruugi katta käibemaksu administreerimiskulusid. Seetõttu on ettevõtetal motivatsiooni oma käivet varjata, kui see on ületamas käibemaksukohustuslaseks registreerimise piirmäära. Teisest küljest on käibemaksukohustuslase registreerimisnumber ahvatlev käibemaksupetturitele, mille alusel saab püsti panna arvevabrikut või sooritada kadunud kaupleja pettuseid. Sellest tulenevalt ei ole lihtsat moodust, kuidas pidurdada käibemaksust kõrvalehoidumist või seda täielikult likvideerida. Erialakirjanduses keskendutakse pigem ühendusesisese soetamisega seotud käibemaksupettustele, nagu kadunud kaupleja pettus või karussellpettus, kuid need meetodid aitavad pidurdada ka riigisiseseid käibemaksupettuseid (Keen, Smith 2006: 882).

Käibemaksu reeglite järgimise parendamist tuleb alustada ettevõttesiseselt. Tuleb kriitiliselt üle vaadata käibemaksu arvestamise protseduuri ning seda vastavalt vajaduselt muuta; standardiseerida sisendkäibemaksu arvestamise protseduur ning dokumentatsioon ja vajadusel suurendada selle automatiseeritust; arendada töötajate koolitamist või osta pädevat raamatupidamisteenust sisse (Robinson, Saviano 2011: 236–237). Selline lähenemine likvideerib ettevõttesiseselt probleemid, mis tulenevad käibemaksu järgimisest, kuid see eeldab, et ettevõtte on juba algselt seadusekuulelik. Indiviide, kelle eesmärk on tahtlikult sooritada käibemaksupettust, see ei mõjuta. Nende puhul tuleb tähelepanu pöörata käibemaksu administreerimisele. Kuigi olulisel kohal on toimunud käibemaksupettuste uurimine ning auditeerimine, ei pruugi sellel olla mõju tulevaste käibemaksupettuste vähendamisele ning ühtlasi on ka petetud käibemaksu tagasisaamine aeganõudev ning kulukas, sest pärast pettust kaob see keerulisse kannete rägastikku ära (Smith 2007: 8). Esimene samm on maksuametil teha kõike veelgi paremini ning efektiivsemalt ja kui tekib vajadus, siis seadusandliku raamistiku arendamine (Keen, Smith 2006: 880). Üheks fookuseks, mis on tegelikult ka käibemaksupettuste eelduseks, on end käibemaksukohustuslaseks registreerida soovivate ettevõtete rangem kontroll ning järelevalve, mis hõlmaks maksuhalduri külastust, taustauuringut ning vajadusel ka tagatise nõudmine (*Ibid.*). Eesmärgiks on takistada varifirmadel käibemaksukohustuslase registrinumbri saamist, mis aitab vältida

nende sisenemist käibemaksusüsteemi (Report from the ... 2004: 14). Pettustele jälileasaamiseks on vajalik riskianalüüs, mille raames selgitatakse kõrge riskiga ettevõtted ning majandussektorid, misjärel osutatakse nende auditeerimisele ja kontrollimisele suuremat tähelepanu (Report from the... 2004: 11). Selle tulemusena keskendub maksuamet pigem ettevõtetele ja sektoritele, kus on suurem risk käibemaksupettuste sooritamiseks, mis teeb töö efektiivsemaks. Nende meetoditega seostuvad ka nõrkused, sest mitmed ausad kauplejad võivad saada kannatada ning kui on tuvastatud mõni probleemne sektor ning seda kontrollima hakatud, siis maksupetturid liiguvad kiirelt üle mõnda teise, sanktsioneerimata sektorisse (Combating VAT Fraud ... 2007: 39). Riskianalüüsi kõrvale pakutakse välja võimalust viia osa auditeerimisest digitaalseks, sest ettevõtted kasutavad raamatupidamisesaina rohkem tarkvaralisi lahendusi (Report from the ... 2004: 12). Ainsworth (2006: 443) leiab, et käibemaksu tulevik on selle digitaliseerimine ehk kõik, mis on seotud käibemaksu kogumisega, arvestamisega, deklareerimisega ning auditeerimisega, käib läbi sertifitseeritud tarkvara, mis muudab arvestamise täpsemaks ning vähendab sellega seotud kulusid väikestele ettevõtetele. Pettuste vastu võitlemisel aitab ka vastutuse jagamine ehk kui on tõestatud, et kliendile oli teada või oli võimalus välja uurida, et tarnija tegeleb pettusega, siis on ka klient vastutav ning peab maksma käibemaksu, mis jäi riigil pettuse tõttu saamata (Report from the ... 2004: 15; Keen, Smith 2006: 880). Sellest tulenevalt on ettevõtetel suurem motivatsioon enne tehingut kontrollida tarnija tausta ning võimalusel valida aus tarnija.

Kadunud kaupleja ning karussellpettuste tuumaks on ühendusesisese kauplemise põhimõttest tulenev 0% käibemaksumäär ostmisel, mille tõkestamisel keskendutakse efektiivsemale informatsioonivahetamisele EL-i liikmesriikide vahel ning veelgi ekstsensivsemale kontrollile käibemaksukohustuslaseks registreerimisel (Keen 2007: 16), kuid välja on käidud ka radikaalsemaid administratiivseid ettepanekuid (Keen 2007: 16; Keen, Smith 2006: 880).

Efektiivsemaks informatsiooni vahetamiseks on Euroopa Liidus loodud VIES (*VAT Information Exchange System*), mille eesmärk on vähendada ettevõtete administratiivset koormust, võimaldades neil kiirelt ning lihtsalt kontrollida, kas klient teises liikmesriigis on käibemaksukohustuslane või mitte. Väljaspool VIES-i on

informatsioonivahetus ebapiisav (Report from the ... 2004: 8). See võib tuleneda sellest, et mõned maksuametid ei ole otseselt huvitatud käibemaksupettuste kontrollimisest; informatsiooni jagamise kulukus on liiga suur, mis võib ületada kasu, mida saadakse pettustega võitlemisest (Fedeli, Forte 2011: 161). Informatsiooni jagamine hõlmab liiga suurel hulgal andmeid, mis peavad kõik olema standardiseeritud ning jooksma reaajas (*Ibid.*). VIES-i süsteemi suur nõrkus seisneb selles, et see loodi aastal 1993 ning see ei ole mõeldud hoomamaks praegust informatsioonivoogu ehk on sisuliselt vananenud ning vajab uuendamist (Report from the ... 2004: 9; Combating VAT Fraud ... 2007: 41). Karussellpettustevastaseks võitlemiseks on vajalik kiire informatsioonivahetus, mis toimuks tihedamini, oleks detailsem ning võimaldaks vajadusel juurdepääsu liikmesriigi riiklikesse andmebaasidesse (Combating VAT Fraud ... 2007: 41). Ideaalis, kui informatsioonivahetus oleks efektiivne, saaks müüja liikmesriik kontrollida, kas kaup on jõudnud ostja liikmesriiki ning kas selle pealt on kinni peetud käibemaks (Fedeli, Forte 2011: 160). Liikmesriikide maksuametite vahelise koostöö edendamiseks on välja pakutud kolm lahendust (*Ibid.*: 41–42):

- seada sisse järelevalvesüsteem, mis tagaks, et iga liikmesriik oleks vajadusel valmis pakkuma asjakohast informatsiooni teise liikmesriigi maksuametile;
- panna paika finantsiline stiimul, mille kohaselt oleks igal liikmesriigil või maksuametil võimalik saada mingi osa boonuseks avastatud käibemaksupettustest ja selle raames kogutud käibemaksust, kui see on avastatud rahvusvahelise koostöö tulemusena;
- luua Euroopa Liidu tasandil toimiv maksuamet, kuhu kuuluksid maksuhaldurid erinevatest liikmesriikides ning kellel oleks rohkem võimu teha külastusi ning vajadusel konfiskeerida vara.

Arendamiseks intensiivsemat koostööd liikmesriikide vahel, on jällegi vajalik arendada tehnoloogilisi võimalusi, mis ühelt poolt vähendavad administratiivseid kulusid ning kiirendavad reageerimist potentsiaalsetele pettustele, kuid teiselt poolt nõuavad suuremaid kulusi nii ettevõtelt kui maksuametilt, et neid püsti panna (*Ibid.*: 37).

Radikaalsem meetod käibemaksupettuste vastu võitlemisel on pöördkäibemaksustamine, mille korral ettevõtete vahelisel kauplemisel (B2B – *Business-to-Business*) langeb kohustus tasuda käibemaksu müüjal (Smith 2007: 9;

Keen, Smith 2006: 880). Pöördkäibemaksu mõju seisneb selles, et alapunktis 1.2.2 toodud joonisel 2 lükkub kohustus käibemaksu maksuametile tasuda edasi ettevõttelt B ettevõttele C, mistõttu kaob karussellpettuses ettevõtte B võimalus koguda käibemaksu ning seejärel kaduda. Tugevuseks on see, et pöördkäibemaksustamist saab rakendada probleemsetes valdkondades. Suurbritannia planeerib seda telefonide ning protsessorite puhul (Combating VAT Fraud ... 2007: 22). Kuid taaskord tekib võimalus, et maksupetturid vahetavad valdkonda või sektorit (Keen, Smith 2006: 881; Combating VAT Fraud ... 2007: 25). Viimase puhul aitaks see, kui pöördkäibemaksustataks kõik ettevõtetevahelised tehingud, nagu Saksamaa ja Austria on ideena välja käinud. Kuid siis langeb kohustus viimasele lülile ehk jaekauplejale ning enam ei oleks tegemist käibemaksuga, vaid sisuliselt müügitaksuga (*retail sales tax*), millega kaasnevad omad ohud (Keen 2007: 16). Kui käibemaksu puhul korjatakse maksu järk-järgult kauba lisandunud väärtusest ahelas liikumisel, siis müügitaksu puhul on oht, et kaob terve korjatav maks, kui ahela lõpus toimub pettus (Smith 2007: 9; Combating VAT Fraud ... 2007: 24). Euroopa Komisjon nõustub, et mõne spetsiifilise sektori pöördkäibemaksustamine annab eelise käibemaksupettuste vastu võitlemisel, kuid kõikide sektorite maksustamisel tõuseks oluliselt administreerimiskulud nii ettevõtete kui ka maksuameti puhul (*Ibid.*: 25; Report from the ... 2004: 16).

Kuigi pöördkäibemaksustamine teatud sektorites tõkestaks maksupettuseid, ei oleks see siiski lahendus 0% käibemaksumäärade ühendusesisesel soetamisel. Probleem tekib, kuna kontroll kauba ning käibemaksu üle liigub ühe liikmesriigi maksuametilt teise liikmesriiki (Keen 2007: 19). Teine radikaalne moodus, millega karussellpettuseid peatada, on kaotada 0% käibemaksumäär ning selle asemel maksustada ühendusesisest kaubandust kauba lähteriigi käibemaksumääraga (Combating VAT Fraud ... 2007: 15). Sisuliselt arvestatakse liikmesriikidevahelist kaubandust sama süsteemiga nagu riigisisest ettevõtete vahelist kaubandust, kuid käibemaksumäär võetakse lähteriigi järgi. Selle meetodi eelisteks on karussellpettuse sooritamise võimaluse kadumine ning samuti muutub käibemaksu arvestamine ettevõtte jaoks lihtsamaks (*Ibid.*: 17–18). Teisest küljest kaob ära osa liikmesriikidel maksuisesesusest, mis on seotud käibemaksumäärade kujundamisega, sest määrade muutmisel peab arvestama, et see võib mõjutada teiste liikmesriikide ettevõtete kauplemist oma riigiga (*Ibid.* 18). Euroopa Komisjon leiab, et selline süsteem nõuaks veelgi suuremat käibemaksumäärade

harmoniseerimist liikmesriikide vahel, mida on raske saavutada, sest liikmesriikide raames sõltub maksumäär riigi siseasjadest (Report from the ... 2004: 16).

Euroopa Komisjon leiab, et kuigi käibemaksusüsteemi osade muutmine tundub esmapilgul hea moodusena võitlemaks käibemaksupettuste vastu, tuleb olla ettevaatlik, sest see võib luua uusi võimalusi pettusteks, mis võivad olla veelgi suuremad kui praegused (Report from the ... 2004: 17). Samuti tuleb eelnevalt analüüsida, kuidas võivad muudatuste administreerimisega seotud kulud mõjutada ausaid ettevõtteid (*Ibid.*: 18). Ühegi meetodiga ei saa likvideerida käibemaksupettuseid täielikult. Iga meetodi puhul tuleb arvestada, kas see on üldse mõttekas (administreerimisel võivad tekkida väga suured kulud), kuidas see mõjutab nii väikseid kui ka suuremaid ettevõtteid ning kas nende meetodite rakendamine tekitab juurde probleemseid valdkondi, mille raames käibemaksupettust sooritada. Samuti tuleb tähelepanu pöörata sellele, et muutused säilitaks käibemaksu toimimise olemust. Riiklikul tasemel tuleks arendada suhtlust ettevõtete ning maksuameti vahel, mis likvideeriks võimalikke vigu käibemaksu arvestamisel ning muudaks koostööd sujuvamaks. Samuti annab tulemust, kui pöörata tähelepanu probleemsetele valdkondadele nagu näiteks kütuseturg Eestis (vt alapunkti 1.2.2). EMTA võttis kasutusele erinevad meetmed ning tõkestas oluliselt võimalike käibemaksupettuste skeeme. Alati on võimalik, et maksupetturid liiguvad edasi mõnda teise sektorisse, kui ühes sektoris ei ole võimalik pettuseid sooritada. Sellest tulenevalt on oluline hinnata riske ning suunata ressursse ning tähelepanu nendesse valdkondadesse, kus risk on kõige suurem.

## **2. KÄIBEMAKSULÕHE EESTIS**

### **2.1. Käibemaksulõhe leidmise meetodid**

#### **2.1.1. Varem tehtud uuringud**

Kui eelmises peatükis selgitati käibemaksu olemust ning käibemaksust kõrvalehoidumise põhjuseid, mooduseid ning nende takistamist, siis käesolevas peatükis keskendutakse nende mõõtmisele. Täpsemalt mõõdetakse käibemaksulõhet Eestis perioodil 2000–2011. Käibemaksulõhe on teoreetiliselt laekuma pidava ning mis reaalselt laekuva käibemaksu vahe. Sisuliselt on käibemaksulõhe summa, mis jääb erinevatel põhjustel riigile laekumata käibemaksust kõrvalehoidumise, erinevad pettuste, inimlike vigade või teiste põhjuste tõttu. Oluline mõiste on teoreetiline käibemaksukohustus, mis käesolevas töös tähendab teoreetilist käibemaksusummat, mis peaks riigile laekuma. Teoreetiline käibemaksukohustus on käibemaks, mida lõpptarbija maksavad oma kulutuste pealt, ning lisaks ettevõtete kulutused, mille pealt nad ei saa sisendkäibemaksu taotleda. Sellised ettevõtete kulutused on käibemaksuvabade toodete ning teenuste valmistamiseks kasutatavad toorained, vahendid ning kapitali kogumahutus põhivarasse.

Maksudest kõrvalehoidumise mõõtmisel ning hindamisel on kõige keerulisemaks osaks selle mõõtmine ise (Enste, Schneider 2002: 15). Põhjuseks on eelkõige see, et maksupetturid ei ole motiveeritud rääkima ning avaldama oma tegevuse sisu, mahtu ega summasid. Teada on ainult need summad, mis on maksuameti poolt reaalselt avastatud ning tõestatud, kuid see võib olla kõigest jäämäe tipp. Maksudest kõrvalehoidumise mõõtmiseks on erinevaid meetodeid, kuid kõigiga neist seonduvad teatud ebatäpsused või sisulised probleemid (Torgler 2008: 1240). Christie ning Holzner (2006: 1–2) on järgnevalt välja toonud kolm põhilist suunda, kuidas maksudest kõrvalehoidumist uuritakse.

1. Esimene suund toetub Allinghami ja Sandmo (1972) mudelile, mille raames uuritakse maksumaksja, kes on sissetulekut maksimeeriv ja riskiteadlik agent, kellel on võimalik oma sissetulekuid väiksemana deklareerida, käitumist. Samal ajal säilib võimalus, et teda võidakse teatud tõenäosusega tabada, mille tulemusena peab ta maksma nii trahvi kui ka kogu maksukohustuse.
2. Teine suund uurib, kuidas on moraalsed, sotsiaalsed ning käitumuslikud faktorid seotud maksudest kõrvalehoidumisega. Uuritakse, kuidas maksumaksjad suhtuvad maksudesse ning nende tasumisse, kuidas neid tajutakse ning mis faktorid seda mõjutavad (vt. alapunkti 1.3. Adams ja Webley (2001) uuringut).
3. Kolmanda suuna raames arvutatakse võimalikult täpselt erinevate maksude teoreetilist kohustust riigis, lähtudes rahvamajanduse arvepidamisest, kodumajapidamiste eelarveuuringust ning taolisest statistikast. Eesmärgiks on leida, kui palju peaks mingit maksu teoreetiliselt laekuma.

Kolmanda suuna raames on uuritud ka käibemaksureeglite järgimist, milleks on kasutatud erinevaid näitajaid, nagu kuuletumise indeks (*compliance index*), käibemaksust kõrvalehoidumise määr (*VAT evasion rate*) ning käibemaksulõhe (*VAT gap*) (Giesecke, Nhi 2010: 10). Agha ja Haughton (1996: 305) võtsid oma hüpoteeside (vt alapunkti 1.3) testimise aluseks kuuletumise indeksi, mis kujutas endast tegelikult laekunud ning teoreetiliselt laekuma pidanud käibemaksude suhtarvu. Teoreetilise käibemaksusumma leidmiseks lahutati tarbijate kulutused võimalikult detailselt lahti, saadud summad korrutati õigete käibemaksumääradega ning liideti tulemused uuesti kokku (*Ibid.*). Seda meetodit arendasid edasi Giesecke ja Nhi (2010), kes lülitasid valemisse sisse erinevad muutujad, mis võtavad arvesse käibemaksusüsteemi ning käibemaksustatava majanduse struktuuri, et saavutada täpsem indeks. Oma valemis arvestasid nad erinevaid käibemaksumäärasid, varimajandust, tarbimist, mis on käibemaksust vabastatud, maksubaasi jne (*Ibid.*: 37). Gebauer ja Parsche (2003) kasutasid oma uuringus käibemaksust kõrvalehoidumise määra, mille jaoks nad arvutasid välja kogumismäära. Kogumismäär on sarnane kuuletumise indeksile, sest see on jagatis kogutud käibemaksust ning teoreetilisest käibemaksukohustusest. Viimase leidmiseks võeti samuti käibemaksubaas ning neile rakenduvad määrad. Kõik eelpool mainitud meetodid põhinevad sellel, et leitakse käibemaksusumma, mis peaks laekuma ideaalses maailmas, kus kõik majandusüksused käituvad ausalt. Andmed, nagu

leibkondade tarbimine erinevate toodete raames, riiklike asutuste kulutamine ja vahetarbimine, võetakse põhiliselt rahvamajanduse arvepidamisest (*national accounts*) ning eraldatakse vastavalt neile rakenduvale käibemaksumääradele. Nende meetodite erinevus seisneb detailsuses ehk mida võetakse teoreetiliselt laekuva käibemaksutulu arvutamise aluseks. Samuti tuleneb erinevus sellest, millise nurga alt käibemaksutulu laekumist uuritakse. Kuuletumise indeks ning käibemaksust kõrvalehoidumise määr on sisuliselt sama meetodi rakendamine, kuid kuuletumise indeksiga leitakse protsent, mis laekub, ning käibemaksust kõrvalehoidumise määraga leitakse vastupidine protsent ehk kui palju jääb laekumata.

Riikides, nagu Suurbritannia, Saksamaa ning Rootsi, uurivad maksuametid maksude laekumist, mille raames leitakse ka käibemaksulõhe (*VAT gap*), mis on sisuliselt riigieelarvesse laekumata jäänud käibemaks. Eesti käibemaksulõhet on vähe uuritud. Ainuke kättesaadav uuring on läbi viidud Reckon LLP poolt, mille raames hinnati 25 Euroopa Liidu riiki, mille hulgas oli ka Eesti, perioodil 2000-2006 (Study to Quantify ... 2009). Andmed võeti põhiliselt Eurostatist, kuid koostööd tehti ka EMTA, Statistikaameti ning erinevate ministeeriumitega, et hankida asjakohast informatsiooni. Uuringu tulemusena leiti, et käibemaksulõhe Eestis perioodil 2000–2006 oli vahemikus 8%–21% ehk vastavalt 1,731 kuni 3,152 miljardit krooni (Study to Quantify ... 2009: 28). Käesolevas töös kasutatakse Eesti käibemaksulõhe leidmiseks sama meetodit, kuid perioodiks võetakse 2000 kuni 2011. Lisaks on käesolevas töös uuring detailsem, sest kasutatakse andmeid, mis ei olnud Reckoni uuringu ajal kättesaadavad.

### **2.1.2. Töös kasutatava meetodi konstrueerimine**

Käibemaksulõhe on laekunud ning laekuma pidanud käibemaksude vahe (Thackray 2012: 3). Käibemaksulõhe arvutamisel eristatakse ülevalt alla ning alt üles meetodit (Thackray 2012: 13–14; Methodological Annex for ... 2011: 8; Measuring Indirect Tax ... 2002: 7).

1. Ülevalt alla (*top down*) lähenemise raames leitakse teoreetiline käibemaksusumma, mis peaks laekuma, ning sellest lahutatakse tegelikult laekunud käibemaks. Teoreetilise käibemaksusumma leidmiseks hinnatakse majanduses kõikide lõpptarbijate (kodumajapidamised, valitsusasutused,



majandusüksuste vahetarbimine jne) kulutusi, millele omistatakse vastav käibemaksumäär. Nende korrutamisel ning tulemuste summeerimisel saadakse teoreetiline käibemaksu summa. Sisuliselt leitakse teoreetiline käibemaksukohustus. Selle all peetakse silmas majandusüksuste ning lõpptarbijate poolt tasutavat käibemaksu tarbimiselt, mille puhul nad ei saa sisendkäibemaksu deklareerida.

2. Alt üles (*bottom up*) meetodi puhul identifitseeritakse kõik komponendid, mille tõttu jääb käibemaks laekumata, ning hinnatakse nende mahtu. Üldiselt on komponentideks eksimused ning vead deklaratsioonide koostamisel ning esitamisel; arveveskid ning erinevad kadunud kaupleja pettused; maksuametile tasumata käibemaksuvõlgnevus; muud tegevused, mille raames üritatakse oma käibemaksukohustust vähendada või enda kasuks pöörata. Kasutades andmeid maksuameti auditeerimiste tulemustest, varasematest kogemustest (avastatud pettused, valdkonnad, mahud); pettusteks kasutatud kaupade pakkumise (tootmine, import, eksport) ning tarbimise kohta riigis (ehk sisuliselt mikromajanduslikke andmeid), on võimalik anda ligikaudne hinnang erinevate komponentide mahtudele. Summeerides kõikide komponentide mahud, saadakse käibemaksulõhe.

Mõlema meetodi puhul on tulemus ligikaudne ning ühte saab kasutada, et kontrollida teise meetodi tulemust ning vastupidi (Efficiency of VAT ... 2008: 26). Arvesse tuleb võtta seda, et mõlemad hinnangud ei pruugi täpselt ühineda tulenevalt algandmete ning meetodi iseloomust. Kuigi alt üles meetod annab ülevaate laekumata käibemaksu kooslusest, annab ülevalt alla meetod täpsema hinnangu selle mahule (*Ibid.*).

Käesolevas töös lähtutakse käibemaksulõhe arvutamisel ülevalt alla meetodist ning aluseks võetakse HMRC poolt kasutatav mudel (Thackray 2012: 18–28). Põhjus seisneb selles, et ülevalt alla meetodi arvutamisel kasutatakse valdavalt rahvamajanduse arvepidamise statistikat, mis on kättesaadav. HMRC on kasutanud käibemaksulõhe mudelit üle kümne aasta hindamaks sellega Suurbritannia käibemaksu alalaekumist. Sellest tulenevalt on nende meetod läbi põimitud Suurbritannia käibemaksuseaduse eripäradega. Selle puuduse kõrvaldamiseks on HMRC meetodi kõrvale võetud Reckoni poolt kasutatav mudel, mis hindab samuti käibemaksulõhet, kasutab samu andmeid,

kuid on paindlikum ning üldisem (Study to Quantify ... 2009). Kuna Reckon hindas 25 Euroopa Liidu riiki, siis nende meetodi kirjeldus põhjendab paremini, kuidas KMS-i eripära mudelisse lülitada. Lisaks lähtutakse käibemaksulõhe hindamiseks ka Rootsi maksuameti (*Swedish National Tax Agency*) materjalidest (Hansson, Wallberg 2008: 22–31).

Käibemaksulõhe arvutamiseks leitakse esmalt teoreetiline käibemaksukohustus aastas, millest lahutatakse sellel aastal tegelikult laekunud käibemaks. Teoreetilise käibemaksukohustuse leidmiseks tuleb leida riigi majanduse kogu tarbimise maht, mis kuulub käibemaksustamisele ning millest ei saa sisendkäibemaksu maha arvestada (Thackray 2012: 20). Selleks identifitseeritakse ning hinnatakse põhilisi tarbimise kategooriaid, mille pealt tekib puhas käibemaksukohustus (*net VAT liability*), mida ei saa tagasi deklareerida (Study to Quantify ... 2009: 59). Põhilised tarbimise kategooriad on kodumajapidamiste, kodumajapidamisi teenindavate MTÜ-de (*NPISH – Non-Profit Institutions Serving Households*) ning valituse (kaupade ning teenuste) lõpptarbimiskulutused; majandusüksuste toodete ja teenuste vahetarbimine, mille pealt ei saa käibemaksu tagasi nõuda; kapitali kogumahutus põhivarasse (*GFCF- Gross Fixed Capital Formation*), mille pealt ei saa samuti käibemaksu tagasi nõuda (*Ibid.*: 6, 59). Teise sammuna hinnatakse tarbimiste osakaalu, mille pealt ei saa sisendkäibemaksu deklareerida, misjärel jagatakse kõik väljaminekud vastavalt neile kehtiva käibemaksumäära alusel gruppidesse. Seejärel korrutatakse erinevad tarbimised õige käibemaksumääraga ning tulemused summeeritakse, mis annab resultaadiks teoreetilise käibemaksukohustuse.

Majapidamiste puhul võetakse aluseks majapidamiste lõpptarbimiskulutused (*final consumption expenditure of households*), mis on välja toodud erinevate kulukategooriate kaupa. Osa teenuseid ning tooteid on KMS-i alusel maksustatud kas vähendatud, 0% käibemaksumääraga või on üldse käibemaksuvabad. Sellest tulenevalt tuleb iga tarbimise kategooria võimalikult detailselt avada, et neile omistada vastav käibemaksumäär. Seejärel korrutatakse kulutused kategooriate lõikes vastava käibemaksumääraga ning tulemused summeeritakse (andmetega tehtud protseduure on lähemalt kirjeldatud järgmises peatükis). Majapidamiste lõpptarbimiskulutused

moodustavad üldiselt kaks kolmandiku ehk 65–70% kogu teoreetilisest käibemaksukohustusest (Thackray 2012: 19, 22).

Valitsuse (*general government*) ning kodumajapidamisi teenindavate MTÜ-de lõpptarbimiskulutusi hinnatakse sarnase meetodiga nagu kodumajapidamiste lõpptarbimiskulutusi. Selleks leitakse lõpptarbimiskulutustes erineva käibemaksumääraga maksustatud tarbimiste osakaal, mis korrutatakse läbi vastava määraga ning tulemused summeeritakse.

Majandusüksused kasutavad kauba või teenuse tootmiseks mitmesuguseid sisendeid, nagu tooraine, erinevaid tooteid ning teenuseid, mida nimetatakse vahetarbimiseks (*intermediate consumption*). Majandusüksuste toodang jaguneb erineva määraga käibemaksustatud ning käibemaksuvabadeks toodeteks ning teenusteks. KMS §1 ja §29 alusel ei ole käibemaksukohustuslasel õigust maha arvata sisendkäibemaksu teenustelt ning toodetelt, mida kasutatakse maksuvaba toodangu jaoks. See loob olukorra, kus ettevõtte tarbib oma maksuvaba toodangu valmistamiseks sisendeid, mille pealt ta ei saa käibemaksu maha arvata ning see suurendab teoreetilist käibemaksukohustust (Study to Quantify ... 2009: 64).

Lisaks vahetarbimisele kasutavad majandusüksused toodete ning teenuste pakkumiseks erinevaid hooneid, sõidukeid, masinaid ehk erinevat sorti põhivara. Nagu vahetarbimisega, kehtib ka kapitali kogumahutusel põhivarasse põhimõte, et käibemaksuvabade toodete ning teenuste jaoks soetatud põhivara pealt ei saa majandusüksus sisendkäibemaksu arvestada. Lisaks kapitali kogumahutusele põhivarasse võetakse arvesse majandusüksuste poolt soetatud väärisesemed (vääriskivid ja -metallid, juveelid, antiik ning kunst), mille pealt ei saa sisendkäibemaksu arvestada ning mis suurendavad teoreetilist käibemaksukohustust (Study to Quantify ... 2009: 78). Probleemaatiliseks osutub laovarude muutuste pealt teoreetilise käibemaksukohustuse arvestamine, sest puudub detailne statistika, mis võimaldaks leida laovarude muutuste hulka majanduses, mis on seotud käibemaksuvabade toodete või teenuste pakkumisega (*Ibid.*). Lisaks sellele eeldatakse, et laovarusid hoitakse pigem ettevõtete poolt, kelle toodang ei ole käibemaksuvaba, ning laovarude muutus moodustab väga väikse osa teoreetilisest käibemaksukohustusest (*Ibid.*). Sellest tulenevalt on laovarude muutus arvestusest välja jäetud.

Kuigi ülevalt alla meetod maksulõhe leidmisel annab umbkaudse ülevaate, kui palju jääb käibemaksu laekumata, ei ole see mõeldud hindamaks käibemaksupettuste hulka majanduses (Study to Quantify ... 2009: 5). Põhjus seisneb selles, et käibemaksulõhe koosneb üldiselt järgnevatest koostisosadest (Measuring Indirect Tax ... 2002: 10; Study to Quantify ... 2009: 61):

- tehakse vigu käibemaksu deklaratsiooni esitamisel,
- ei esitada käibemaksudeklaratsiooni õigeaegselt,
- jäetakse käibemaks maksuametile tasumata,
- ei registreerita käibemaksukohustuslaseks piirmäära ületades,
- optimeeritakse käibemaksukohustust,
- vähendatakse ebaseaduslike meetoditega käibemaksukohustust,
- näidatakse käivet tegelikust väiksemana,
- ettevõtte tegutseb osaliselt või täielikult varimajandusega,
- sooritatakse organiseeritud käibemaksupettuseid.

Käibemaksulõhe sisaldab endas käibemaksupettuseid ning need võivad moodustada suure osa lõhest, kuid ülevalt alla meetod ei anna ülevaadet nende kooslusest ega näita, mis majandussektorid või kaubad meelitavad pettuseid ligi (Study to Quantify ... 2009: 6). Lisaks sellele on HMRC sõnul ülevalt alla meetodi limitatsiooniks rahvamajanduse arvepidamise andmete iseloom (need on leitud valimi põhjal üldistades, mistõttu võib reaalne tarbimine mingil määral erineda; neid uuendatakse ning revideeritakse tagasiulatuvalt ning need avalikustatakse ühe- või mitmeaastase ajavahega) ning asjaolu, et osa tarbimiste puhul tuleb usaldusväärsete andmete puudumisel anda hinnanguid (Measuring Indirect Tax ... 2002: 14). Kuna ülevalt alla meetod tugineb statistilistele andmetele ning ka hinnangutele (mõlemad sisaldavad mingil määral statistilist viga valimi üldistamisel), siis resultaat ehk leitud käibemaksulõhe ei ole täpne vaid umbkaudne hinnang. Käibemaksulõhe hindamine, nagu teiste majandustegevuste mõõtmine, mille raames üritavad kurjategijad oma tegevust varjata, on tahtest hoolimata ebatäpne (Keen, Smith 2006: 877). Käibemaksulõhe koosluse hindamiseks on sobilikum kasutada alt üles meetodit, mis võimaldab jälgida erinevate käibemaksu alalaekumise põhjuseid ajas (Measuring Indirect Tax ... 2002: 10). Täpsete andmete puhul on ülevalt alla ning alt üles meetodite

hinnang käibemaksulõhele sarnane, kuid viimast on keerulisem kasutada, sest see nõuab erinevate meetodite kasutamist ning andmeid, mis on raskesti kättesaadavad (*Ibid.*: 15). Lisaks sellele on andmed näiteks kadunud kaupleja pettuste ja arveveskite kohta ebamäärased, mistõttu saab erinevatele koostisosadele anda ainult ligikaudseid hinnanguid vahemike näol (*Ibid.*: 15–16). Sellest tulenevalt on käesolevas töös kasutatud ülevalt alla meetodit, sest see baseerub tarbimisel, mille kohta on andmed üldiselt olemas. Autor tõdeb, et käesolev meetod ei ole täpne moodus käibemaksu alalaekumise summa hindamiseks. Samas aitab see juhtida tähelepanu probleemi tõsidusele käibemaksu alalaekumise suuruse näol. Käibemaksulõhe arvutamisel kasutatud andmete päritolu, töötlemise ning selle jaoks kasutatud allikate ülevaade on toodud järgmises peatükis.

### **2.1.3. Käibemaksulõhe hindamiseks kasutatavad andmed**

Teoreetilise käibemaksukohustuse leidmiseks aastate lõikes on esmalt vajalik hankida Eesti kodumajapidamiste lõpptarbimiskulutused. Lõpptarbimiskulutused jaotatakse kulutüübi alusel kategooriatesse ning määratakse vastav käibemaksumäär, millega leitakse käibemaksukohustus kategooriate raames.

Andmed Eesti kodumajapidamiste lõpptarbimiskulutuste kohta võetakse Eurostatist, kus need on jaotud kategooriatesse COICOP-i (*Classification of Individual Consumption according to Purpose*) alusel. Peakategooriaid, nagu toit ja alkoholita joogid; alkoholjoogid, tubakatooted ja narkootikumid; rõivad ja jalatsid jne, on 12. Peakategooriate all on 47 alamkategooriat, mis täpsustavad kulutuste olemust. Eesti kohta on andmed võetud perioodist 2000–2011. Andmed on Eurostati poolt kategooriate alusel summeritud miljoniteks eurodeks. Kategooriatele vastava käibemaksumäära leidmiseks on lähtutud käibemaksuseadusest, kuid siinkohal tuleb arvestada sellega, et 2009. aasta juulis hakkasid kehtima uued käibemaksumäärad (18% asemel 20% ning 5% asemel 9%). Sellest tulenevalt on käibemaksumäärade omistamisel perioodi 2000–2008 puhul lähtutud vanemast käibemaksuseadusest (jõustunud 1. juunil 2009) ning perioodi 2009–2011 puhul hetkel kehtivast käibemaksuseadusest. Sisuline erinevus tekib seoses muutunud käibemaksumäärade ning kaupade ja teenustega, millele rakendub vähendatud, 0% käibemaksumäär või mis

on käibemaksuvabad. Aasta 2009 on problemaatiline, sest käibemaksumäärad muutusid 1. juulist. Kuna Eurostat ei võimalda kodumajapidamiste lõpptarbimiskulutusi vaadata kvartalite kaupa, siis on aluseks võetud hetkel kehtiv käibemaksuseadus. Sellest tulenevalt võib 2009. aasta Eesti kodumajapidamiste lõpptarbimiskulutuste osa olla teoreetilisest käibemaksukohustusest ülehinnatud ehk suurem, kui see reaalselt on.

Kodumajapidamiste lõpptarbimiskulutused sisaldavad juba käibemaksu, mistõttu ei saa neid otseselt korrutada vastava käibemaksumääraga. Selleks kasutatakse järgmist valemit (Nam *et al.* 2001: 6):

$$(1) \quad v = \frac{KM}{1 + KM},$$

kus  $v$  – kohandatud käibemaksumäär (protsent),

$KM$  – käibemaksumäär (protsent).

Teine probleem seisneb selles, et kodumajapidamiste lõpptarbimiskulutused on toodud kategooriate ning alamkategooriate kaupa, mis jagunevad omakorda veelgi väiksemateks kategooriateks. Viimaseid on andmetes konsolideeritud alamkategooriateks ning eraldi jaotust ei ole. See teeb õige käibemaksumäära omistamise problemaatiliseks, sest näiteks kategooria „ajalehed, raamatud ja kirjeldused“ jaguneb omakorda raamatuteks; ajalehtedeks ja perioodikaväljaanneteks, mitmesugusteks trükisteks ning kirja- ja joonistustarbeveteks. Osale raamatutele, ajalehtedele ning perioodikaväljaannetele rakendub üldiselt 9% käibemaksumäär (hetkel kehtiva KMS-i järgi), kuid mitmesuguseid trükiseid, kirja- ja joonistustarbeid, mille alla kuuluvad sisuliselt kõiksugused bürootarbed, visiitkaardid, kalendrid, postrid, kataloogid jne, maksustatakse 20%-lise käibemaksumääraga. Probleemi ületamiseks on taolistes kategooriates vajalik rakendada kaalutud keskmist käibemaksumäära (Study to Quantify ... 2009: 60). Selleks on vaja hinnata vastavate tarbimiste osakaalu alamkategooriate sees. Käesolevas töös on hinnangu andmiseks kasutatud 2010. aasta leibkonna eelarve uuringut (LEU). Sealt on võetud LEU hinnang Eesti kodumajapidamiste lõpptarbimiskulutustele 2010. aasta kohta (Leibkonna eelarve uuring... 2012: 34–37), mis on välja toodud COICOP-i kategooriate alusel. Kuna kõik alamkategooriad on jaotatud omakorda väiksemateks kategooriateks koos hinnanguliste summadega, siis on võimalik leida erineva käibemaksumääraga maksustatud tarbimiste

osakaalu. Niivõrd täielikud andmed ei olnud iga aasta kohta kättesaadavad, mistõttu rakendatakse eelneva meetodiga saadud kaalutud keskmist käibemaksumäära iga aasta raames vaadeldavas perioodis (kui KMS näeb ette vähendatud või 0% määra selles perioodis). COICOP-i jaotus koos vastavate käibemaksumäärade, kaalutud keskmiste käibemaksumäärade ning kohandatud käibemaksumääradega aastate lõikes on toodud lisas 1.

Kodumajapidamiste lõpptarbimiskulutuste arvestamise metoodikast tulenevad teatud limitatsioonid, mis võivad mõjutada käibemaksulõhe suurust. Tarbimiskulutuste puhul ei eristata sageli toodete või teenuste allikat, mistõttu on võimalik, et näiteks osa tubakatoodetest, alkoholist ning teistest kaupadest on soetatud varimajandusega seotud isikutelt või majandusüksustelt (Lakin, Tudor 2006: 5–6; Borselli 2011: 16). Kuna ülevaalt alla käibemaksulõhe arvutamise meetod hindab teoreetilist käibemaksukohustust ideaalses maailmas, siis on autor eeldanud, et taolises maailmas soetavad inimesed kaupu seaduskuulekatelt majandusüksustelt. Lisaks eelnevale on kodumajapidamiste lõpptarbimiskulutustesse sisse lülitatud ka ostud, mida inimesed on teinud teises riigis reisil olles (näiteks alkohol, tubakatooted, suveniirid, tehnika), mille soetamisel läheb käibemaks teise riigi maksuametile. Samuti arvestatakse tarbimiskulutustes, et eraisikud müüvad omavahel erinevaid kasutatud kaupu (tehnika, sõidukid, antiik- ning kunstiesemed jne). Nende puhul puuduvad andmed, et neid kodumajapidamiste lõpptarbimiskulutustest välja lülitada. Autor võtab arvesse, et see on limitatsiooniks, mis võib tulemusi mõjutada ehk teoreetilist käibemaksukohustust suurendada. Autor on välja jätnud narkootikumid, sest need on ebaseaduslikud ning see ei ole riigi jaoks ka kaup, millelt oleks oodata käibemaksu.

Vahetarbimisest tuleneva teoreetilise käibemaksukohustuse arvutamiseks kasutatakse andmeid Eurostatist rahvamajanduse arvepidamise tabelist, mis on jaotatud NACE ver 2 (*Nomenclature statistique des activités économiques dans la Communauté européenne*) alusel 64 tegevusalaks perioodil 2000–2011. Rahvamajanduse arvepidamise tabelis on andmed toodud miljonites eurodes ostja hinnas. Igal tegevusalal on ettevõtetel võimalik deklareerida sisendkäibemaksu vahetarbimiselt sõltuvalt käibemaksuvabade toodete ning teenuste osakaalust (Study to Quantify ... 2009: 60). Käibemaksuvaba teenuste ning toodete osakaalu leidmiseks on võimalik kasutada pakkumise tabelit (*Ibid.*: 61),

kuid autor leiab, et EMTA poolt avaldatud käibedeklaratsioonide koondsummade tabel põhitegevuse lõikes annab parema ning täpsema ülevaate. Käibedeklaratsioonide koondsummade tabelis on ettevõtted toodud 84 tegevusala alusel, mis loob aga probleemi, sest vahetarbimise tabelis on NACE ver 2 alusel 64 tegevusala. Sellest tulenevalt on esimeseks sammuks mõlema jaotuse ühtlustamine, et vajalikud näitajad oleksid ülekantavad. Selleks uuriti lähemalt mõlemat jaotust, mille tulemusena selgus, et mõlemat tegevusalade jaotust on võimalik lihtsalt ühtlustada. Käibedeklaratsioonide koondsummade tabel (2011) kasutab sarnast ülesehitust NACE ver 2-ga, mistõttu tuleb esimese tabeli puhul teatud tegevusalasid konsolideerida.

Enne arvandmetega töötamist tuleb teha eeldus, et ettevõtted kasutavad tegevusala raames käibemaksuvabade väljundite tootmiseks sisendeid osakaalus, mis on võrdne käibemaksuvaba käibe osakaaluga kogukäibest (Study to Quantify ... 2009: 61). See võimaldab kasutada käibedeklaratsioonide koondsummade tabelleid perioodist 2009–2011 (ainult need aastad on põhjalikult jaotatud 84 tegevusalaks), et leida käibemaksuvaba vahetarbimise osakaalu. Selle leidmiseks konsolideeritakse vajalikud tegevusalad ning käibemaksuvaba käive jagatakse kogukäibega. Kuna vahetarbimise periood on suurem, kui EMTA andmed võimaldavad, siis leitakse perioodi 2009–2011 keskmine maksuvaba osakaal kogukäibest.

Nagu kodumajapidamiste lõpptarbimiskulutuste puhul, kasutatakse vahetarbimise puhul erinevaid kaupu ning teenuseid, mis on maksustatud erineva käibemaksumääraga. Probleemi ületamiseks tuleb igale tegevusalale leida kaalutud keskmine käibemaksumäär. Selleks kasutatakse Eurostati kasutamise tabelit (*use table*), kus on NACE ver 2 alusel välja toodud kõik tegevusalad ning näidatud, mis tegevusalade tooteid või teenuseid mõne tegevusala ettevõtted kasutavad. Kasutamise tabelis on andmed toodud miljonites eurodes ning Eesti kohta on kättesaadav ainult 2008. aasta. 2008. aasta kasutamise laiendamine perioodile 2000–2011 ei ole täpne lähedus, kuid annab sellegipoolest ülevaate. Kasutamise tabelis on identifitseeritud tegevusalad, mis pakuvad erinevate käibemaksumääradega tooteid, ning seejärel leitud kaalutud keskmine käibemaksumäär. Erinevate määrade puhul on kasutatud kohandatud käibemaksumäära ning lähtutud põhimõttest, et periood 2000–2008 on vanade käibemaksumäärade järgi ning 2009–2011 uute järgi. Viies kasutamise tabeli,



vahetarbimise ning käibemaksuvabade sisendite tabelid omavahel kokku, saadakse vahetarbimise käibemaksukohustus.

Valitsuse ning kodumajapidamisi teenindavate MTÜ-de teoreetilise käibemaksukohustuse aluseks on võetud lõpptarbimiste kogusumma tabel (*final consumption aggregates*) Eurostatist, milles on toodud valitsuse ning kodumajapidamisi teenindavate MTÜ-de lõpptarbimiskulutused perioodil 2000–2011 miljonites eurodes jooksevhindades. Sarnaselt majapidamistega tarbivad valitsus ning kodumajapidamisi teenindavad MTÜ-d erineva käibemaksumääraga maksustatud tooteid ning teenuseid, mistõttu on vajalik leida nende osakaal lõpptarbimiskulutustest. Selleks võetakse Eurostatist kasutamise tabel, milles on toodud, kui palju tarbivad valitsus ja kodumajapidamisi teenindavad MTÜ-d erinevate tegevusaladega majandusüksuste tooteid ning teenuseid. Kasutades jällegi EMTA käibedeklaratsioonide koondsummade tabelit, identifitseeritakse tegevusalad, mis pakuvad põhiliselt vähendatud määraga või 0% käibemaksumääraga tooteid ning teenuseid. Kasutades erinevate käibemaksumääradega toodete ning teenuste osakaalu ning kohandatud käibemaksumäärasid, leitakse lõpptarbimise kogusumma tabelist valitsuse ning kodumajapidamisi teenindavate MTÜ-de teoreetiline käibemaksukohustus perioodil 2000–2011. Käibemaksumäärade puhul on samuti võetud perioodi 2000–2008 jaoks vanemad määrad ning perioodi 2009–2011 jaoks hetkel kehtivad määrad. Tulemuste limitatsioon seisneb andmete täpsuses, sest erinevate käibemaksumääradega maksustatud toodete ning teenuste aluseks võetakse kasutamise tabel, mis on 2008. aasta kohta.

Kapitali kogumahutuse põhivarasse ning väärisesemete pealt tuleneva teoreetilise käibemaksukohustuse leidmiseks on kasutatud Statistikaameti kapitali kogumahutuse põhivarasse ja väärisesemete tabelit, milles on majandusüksused toodud 19 tegevusalana perioodil 2000–2011 miljonites eurodes jooksevhindades. Teoreetilise käibemaksukohustuse leidmise põhimõte on siinkohal sarnane vahetarbimisel kasutatud meetodiga, sest esimesena tuleb leida käibemaksuvaba käibe suhe kogukäibest. Selleks kasutatakse EMTA käibedeklaratsioonide koondsummade tabelit, kuid enne on vajalik seda konsolideerida, et seal olevad tegevusalad vastaksid Statistikaameti kapitali kogumahutuse põhivarasse tabeli tegevusaladega. Konsolideerimise raames

summeeritakse koondatud tegevusalade erineva käibemaksumääraga käibed. Järgmisena leitakse konsolideeritud tegevusalade raames käibemaksuvaba käibe osakaal kogukäibest, millega korrutatakse läbi kapitali kogumahutus põhivarasse iga tegevusala lõikes vaadeldavas perioodis. Saadud tulemus näitab käibemaksuvaba toodangu jaoks kasutatud kapitali kogumahutust põhivarasse erinevate tegevusalade lõikes perioodis. Viimase sammuna korrutatakse need läbi kohandatud käibemaksumääraga ning tulemused summeeritakse ehk saadakse kapitali kogumahutusest põhivarasse tulenev teoreetiline käibemaksukohustus. Perioodi 2000–2008 puhul kasutatakse vanu käibemaksumäärasid ning perioodi 2009–2011 puhul hetkel kehtivaid määrasid.

Väärisesemete peale tehtud kulutused võetakse Statistikaametist perioodil 2000–2011 miljonites eurodes jooksevhindades. Väärisesemete puhul ei saa majandusüksused sisendkäibemaksu maha arvestada, mistõttu korrutatakse need läbi kohandatud käibemaksumääraga, et saada teoreetiline käibemaksukohustus.

Riigieelarvesse laekunud käibemaksu jaoks kasutatakse andmeid Statistikaametilt perioodist 2000–2012 ning andmed on võetud kuude lõikes. Käibemaksu laekumise põhimõttest tulenevalt laekub see teatud hilinemisega, mida tuleb arvestada ning andmeid vastavalt kohandada (Thackray 2012: 28; Study to Quantify ... 2009: 72–73). Eestis peab käibemaksukohustuslane või piiratud kohustuslane tasuma käibemaksu käibedeklaratsiooni esitamise kuupäevaks (KMS §38) ehk detsembri eest laekub see alles jaanuaris. Seetõttu nihkub laekunud käibemaksu arvestamine kuu võrra edasi ehk vaadeldava perioodi kogu laekunud käibemaks moodustab vaadeldava perioodi veebruar kuni järgmise perioodi jaanuar.

## **2.2. Käibemaksulõhe Eestis perioodil 2000–2011**

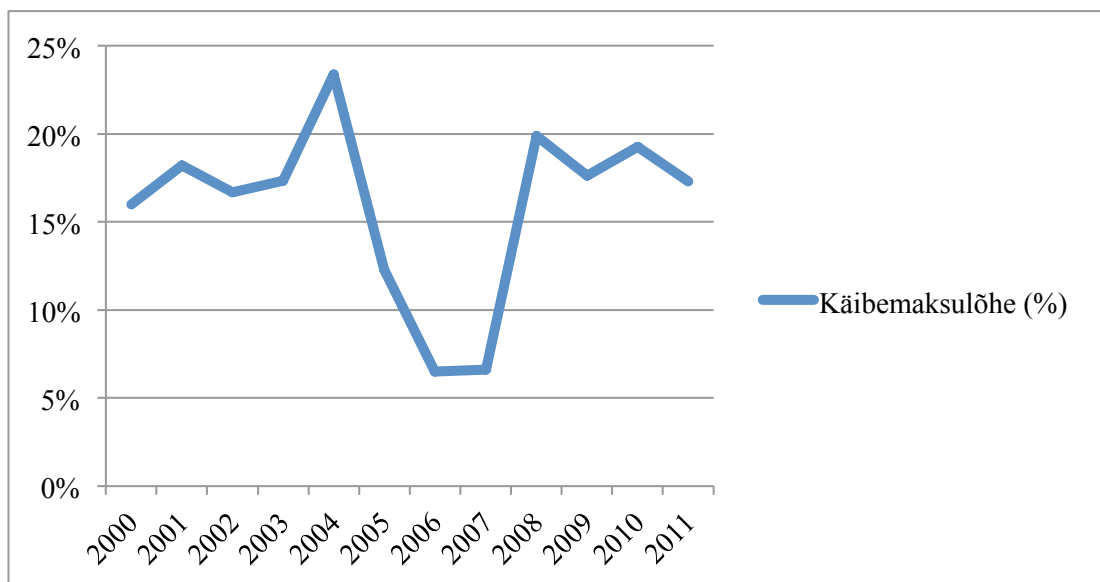
Läbiviidud uuringu tulemused on toodud tabelis 1, kuhu on koondatud majapidamiste, valitsuse ning kodumajapidamisi teenindavate MTÜ-de lõpptarbimiskulutused, majandusüksuste vahetarbimine, kapitali kogumahutus põhivarasse, väärisesemete soetamine ning laekunud käibemaks. Tulemused on detailsemalt toodud lisas 2.

**Tabel 1.** Käibemaksulõhe Eestis perioodil 2000–2011 (miljonites eurodes)

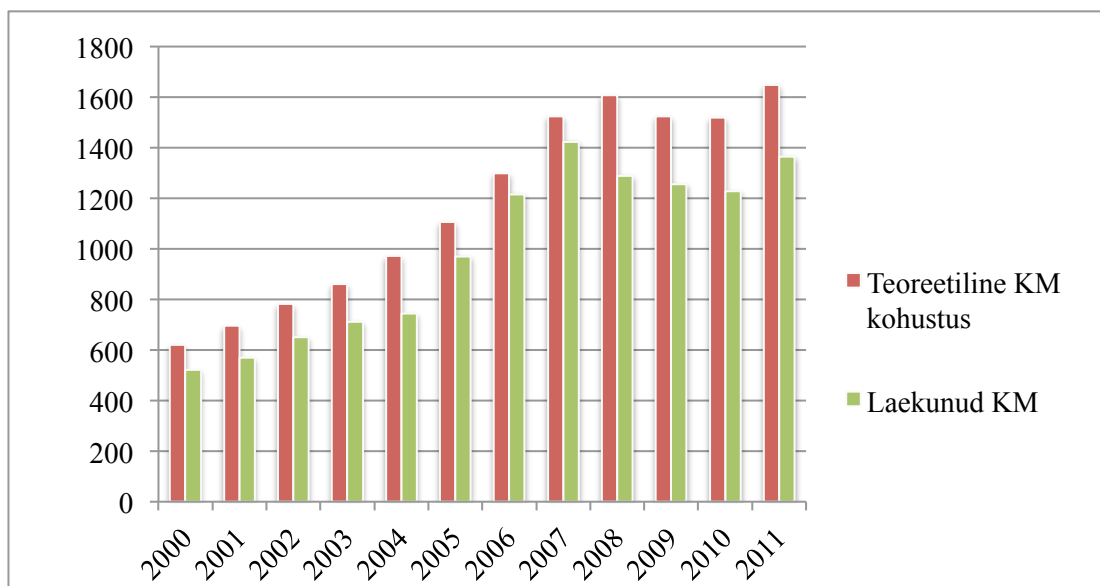
Aasta	Lõpptarbi- miskulutused	Vahetarbi- imine	Kapitali koguma- hutus põhiva- rasse	Teoree- tiline KM kohus- tus	Laeku- nud KM	Käibema- ksulõhe	Käibema- ksulõhe osakaal (%)
2000	557,65	41,23	20,49	619,37	520,35	99,02	15,99
2001	623,18	46,14	25,36	694,68	568,31	126,37	18,19
2002	700,33	52,11	28,43	780,86	650,52	130,34	16,69
2003	775,93	56,08	29,34	861,35	712,07	149,29	17,33
2004	873,31	62,85	34,50	970,66	743,78	226,88	23,37
2005	993,19	69,96	42,66	1105,81	969,92	135,89	12,29
2006	1151,93	81,10	66,20	1299,23	1214,87	84,37	6,49
2007	1348,52	99,16	76,42	1524,11	1423,20	100,91	6,62
2008	1428,74	107,51	71,22	1607,48	1287,73	319,75	19,89
2009	1368,33	105,12	49,41	1522,86	1254,59	268,26	17,62
2010	1363,42	112,18	43,56	1519,16	1226,61	292,54	19,26
2011	1474,14	121,98	52,34	1648,45	1363,02	285,43	17,32

Allikas: autori arvutused (vt lisa 2).

Tabelist 1 selgub, et teoreetiline käibemaksukohustus on Eestis suurem, kui käibemaksu reaalselt laekub. Sellest tulenevalt saab väita, et Eestis esineb käibemaksulõhe ehk mingi osa käibemaksust, mis peaks laekuma, tegelikult ei laeku. Perioodil 2000–2011 on käibemaksulõhe Eestis vahemikus 84,3 kuni 319,75 miljonit eurot. Teoreetilisest käibemaksust on see protsentuaalselt vahemikus 6,49% kuni 23,37%. Kõige väiksem oli käibemaksulõhe aastal 2006, olles 6,49% ehk 84,37 miljonit eurot. Kõige suurem oli see summa poolest aastal 2008, olles 19,89% ehk 319,75 miljonit eurot. Kõige suurem oli see protsentuaalselt aastal 2004, olles 23,37% ehk 226,88 miljonit eurot. Keskmise käibemaksulõhe oli vaadeldavas perioodis 15,67%. Jättes välja 2006. ja 2007. aasta, oli keskmine käibemaksulõhe 17,95%. Graafiliselt on käibemaksulõhe osakaal teoreetilisest käibemaksukohustusest toodud joonisel 3 ning teoreetiline käibemaksukohustus ning laekunud käibemaks miljonites eurodes joonisel 4.



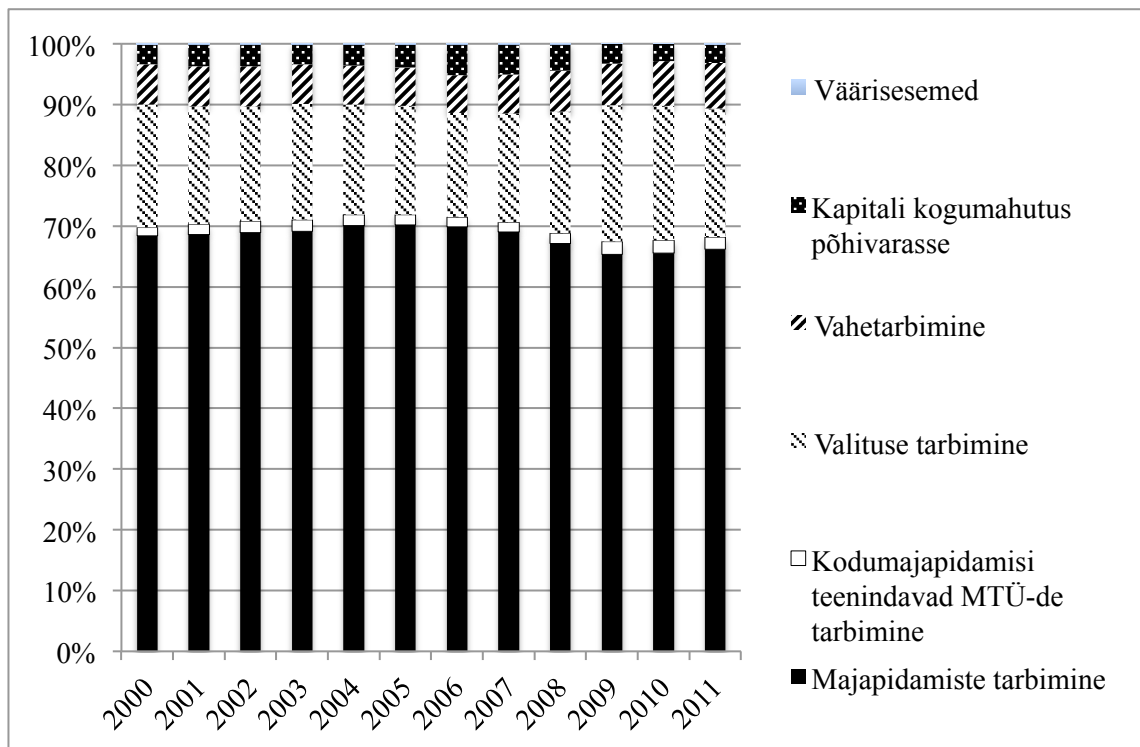
**Joonis 3.** Käibemaksulõhe osakaal teoreetilisest käibemaksukohustusest perioodil 2000–2011 Eestis (autori koostatud).



**Joonis 4.** Teoreetiline käibemaksukohustus ning laekunud käibemaks miljonites eurodes perioodil 2000–2011 Eestis (autori koostatud).

Uurides teoreetilise käibemaksukohustuse kooslust, võib välja tuua, et majapidamiste lõpptarbimiskulutused moodustavad sellest 65,3% kuni 70,1%, mis on kooskõlas Thackray (2012: 19, 22) üldistusega Suurbritannia kohta. Sarnastesse piiridesse jäi Reckoni uuring Eesti käibemaksulõhe kohta perioodil 2000–2006, olles vahemikus 65,5% kuni 70,9% (Study to Quantify ... 2009: 28). Olulise osa moodustavad ka valitsuse lõpptarbimiskulutused, mis jäid vahemikku 17,2% kuni 22,4%. Vahetarbimine

moodustab teoreetilisest käibemaksukohustusest 6,2% kuni 7,4%, kapitali kogumahutus põhivarasse 2,9% kuni 5,1%, kodumajapidamisi teenindavate MTÜ-de lõpptarbimiskulutused 1,5% kuni 2,1% ning väärisesemed 0,01% kuni 0,08%. Teoreetilise käibemaksukohustuse komponentide osakaalud on toodud graafiliselt joonisel 5.



**Joonis 5.** Teoreetilise käibemaksukohustuse komponentide osakaalud protsentides perioodil 2000 kuni 2011 Eestis (autori koostatud; vt. lisa 2).

Võrreldes Reckoni ning autori tulemusi (andmed on toodud tabelis 2) selgub, et mõlemad näitavad käibemaksulõhe puhul sarnast käitumist, kuid Reckoni tulemused on paar protsenti madalamad. Erinevuste põhjus seisneb selles, et käesolevas töös on käibemaksulõhe täpsemalt leitud. Reckon teeb vahetarbimise, lõpptarbimise ning kapitali kogumahutuse põhivarasse puhul üldistusi, mida rakendati kõikide Euroopa riikide puhul, kuid mis ei pruugi ühilduda Eesti eripäradega (Study to Quantify ... 2009: 74–83). Käesolevas töös on Reckoni üldistustest loobutud ning kodumajapidamiste lõpptarbimiskulutuste puhul on kasutatud leibkonna eelarve uuringut, millega on võimalik täpsemalt leida erineva käibemaksumääraga maksustatud toodete ning teenuste osakaalu. Samuti on käesolevas töös kasutatud EMTA käibedeklaratsioonide

koondsumma tabelit leidmaks käibemaksuvaba käibe osakaalu kogukäibest, mis mõjutab vahetarbimiselt ning kapitali kogumahutuselt põhivarasse leitavat teoreetilist käibemaksukohustust. Tulemust mõjutavad ka algandmed, sest rahvamajanduse arvepidamist uuendatakse pidevalt. Samuti tuleb mitmel juhul anda hinnanguid erineva käibemaksumääraga maksustatud toodete ning teenuste osakaaludele kategooriate raames, mis sõltub autorist, kui kindlat statistikat ei ole käepärast (*Ibid.*: 7).

**Tabel 2.** Autori ning Reckoni tulemuste võrdlus käibemaksulõhe kohta perioodil 2000–2006 Eestis

Aasta	Käibemaksulõhe (miljonites eurodes)		Käibemaksulõhe osakaal (%)	
	Autori arvutused	Reckon	Autori arvutused	Reckon
2000	99,02	71,90	15,99	12,14
2001	126,37	112,48	18,19	16,52
2002	130,34	118,56	16,69	15,42
2003	149,29	138,05	17,33	16,24
2004	226,88	201,45	23,37	21,31
2005	135,89	96,89	12,29	9,08
2006	84,37	110,63	6,49	8,35

Allikas: (Eurostat; Statistikaamet; Study to Quantify ... 2009: 28); autori arvutused.

Selget tendentsi on keeruline välja tuua, sest vaadeldav periood on lühike ning andmed võimaldavad käibemaksulõhet uurida ainult aastate kaupa. Samuti on vaadeldavas perioodis tõstetud käibemaksumäärasid ning toimus majanduskriis. Andmetest selgub, et käibemaksulõhe langes Eestis järsult 23,37% pealt 6,49% peale perioodil 2004 kuni 2006, mille põhjuseks on suurenenud käibemaksu laekumine riigile võrreldes teoreetilise käibemaksukohustuse kasvuga. Selle perioodi sees ühines Eesti Euroopa Liiduga, mis võis endaga kaasa tuua muudatusi, mis sundisid käibemaksupettureid kas ümber õppima või tegevusvaldkonda vahetama. Samuti oli selles perioodis suur majanduskasv, mille tõttu võis majandusüksuste käibemaksuvõlg väheneda. Andmed selle kohta ei ole autorile kättesaadavad ning samuti ei selgita ülevalt alla käibemaksulõhe meetod erinevate komponentide osakaalu ega mahtu, millest tulenevalt ei saa sisulisi järeldusi teha. 2008. aastast edasi jätkus tarbimine sarnasel tasemel, kuid

vähenes käibemaksu laekumine, mis võib olla põhjendatav majanduskriisiga. HMRC leidis Suurbritannia käibemaksulõhe analüüsimisel sarnase arengu, kui käibemaksulõhe langes 13,9% pealt 2005. aastal 11% peale 2007. aastal, kuid tõusis 13% peale 2008. aastal (Kelly, Varsani 2011: 1). Samast uuringust selgub, et 2008. aastal suurenes märgatavalt Suurbritannia majandusüksuste käibemaksuvõlg, tõustes 0,9 miljardi naela pealt 2007. aastal 2,4 miljardi naela peale 2008. aastal (*Ibid.*). 2009. aastal langes majandusüksuste käibemaksuvõlgnevus 1,8 miljardi naela peale ning 2010. aastal 0,9 miljardi naela peale (*Ibid.*). Käesoleva töö kirjutamise ajaks ei olnud autorile kättesaadav EMTA hinnang majandusüksuste käibemaksuvõlgnevustest, millest tulenevalt ei saa kinnitada, kas käibemaksulõhe järsku tõusu Eestis saab põhjendada käibemaksuvõlgnevuse suurenemisega.

Käesolevas töös on käibemaksulõhe leitud ülevalt alla meetodiga, millest tulenevalt ei saa sisulisi järeldusi teha käibemaksulõhe koosluse kohta ehk kui suure osa sellest moodustavad fiktiivsete arvetega seotud pettused, vead käibedeklaratsiooni koostamise ning esitamisega või teised põhjused, mille tõttu jääb riigile käibemaks laekumata. 84,37 kuni 319,75 miljonit eurot, olenevalt aastast, on kaalukas põhjus, et pöörata tähelepanu käibemaksu laekumisele. Antud töö raames saab ainult teoreetiliselt arutleda, millises suunas võib käibemaksust kõrvalehoidumise takistamine muuta käibemaksulõhe suurust. Alapunktis 2.1.2 on välja toodud erinevad komponendid, mille tõttu jääb käibemaks laekumata. Toetudes nendele komponentidele ning teoreetilisele käsitlemisele, võib teha üldistuse, et käibemaksulõhet põhjustavad tahtmatud vead deklaratsioonide koostamisel; tahtlikud vead, et vähendada käibemaksukohustust; pettused, nagu fiktiivsed arved, kadunud kaupleja pettus ning karussellpettus; varimajandus ning käibemaksuvõlad. Järgnevalt on vaadeldud erinevaid üldistatud komponente ning uuritud, kas teoreetiliselt võib käibemaksulõhe suurened, väheneda või jääda muutumatuks, kui nende komponentide raames takistada käibemaksust kõrvalehoidumist ideaalse maailma tasemel, kus kõik on ausad ning pettuseid ei toimu.

Takistades tahtmatuid vigu – EMTA teeb positiivse iseloomuga koostööd ettevõtetega ning abistab neid deklaratsioonide koostamisel ja juhib tähelepanu võimalikele vigadele –, on võimalik käibemaksulõhet vähendada. Seda eeldusel, et ausad ettevõtted, kelle deklaratsioonides esineb vigu, tasuvad riigile käibemaksu täies ulatuses ka siis, kui

kõik vead likvideerida (mille tulemusena võib käibemaksukohustus tõusta). Tahtlike vigade ning fiktiivsete arvete takistamisel väheneb samuti käibemaksulõhe, sest nende eesmärk on üldiselt suurendada sisendkäibemaksu, mille tulemusena väheneb käibemaksu tasumise kohustus riigile. Fiktiivsete arvete raames kasutatakse kaupu, millele rakendub standardmäär, sest siis on deklareeritav sisendkäibemaks kõige suurem. Standardmääraga tooted ei lähe olulisel määral arvesse, kui arvutatakse teoreetilist käibemaksukohustust vahetarbimiselt. Kadunud kaupleja pettusega on keerulisem, sest selle takistamisel kas makstakse käibemaksu nõutud määral või loobutakse sellisest tegevusest. Loobumisel võivad sarnast kaupa maale tuua ausad ettevõtted, mille tulemusena võib muutuda hind, mis mõjutab nende kaupade tarbimist (kadunud kaupleja pettuse raames müüakse tihitipeale kaupu odavama hinnaga, et varudest kiirelt vabaneda). Selle tulemusena võib käibemaksulõhe väheneda, aga seda nii rohkem laekunud käibemaksu kui ka väiksema teoreetilise käibemaksukohutuse tõttu.

Sarnane loogika puudutab ka varimajandust ehk salasigarette, alkoholi jne. Käibemaksulõhe arvutamisel on limitatsioonina välja toodud, et inimesed ei pruugi ausalt märkida, kui palju nad sigarette ning alkoholitooteid tegelikult tarbivad. Kui takistada varimajandust, siis ühest küljest pakuvad sarnast toodet suuremal hulgal ausad ettevõtted, kuid on võimalik, et seetõttu väheneb ka inimeste tarbimine, kuna kaup muutub kallimaks. Varimajanduse ning fiktiivsete arvete takistamisel võib rohkem laekuda teisi makse, nagu näiteks aktsiis varimajanduse puhul ning tulumaks või sotsiaalmaksud fiktiivsete arvete puhul (kui fiktiivsete arvetega võetakse ettevõttest raha välja, et maksta ümbrikupalka töötajatele või kasutada raha enda tarbeks).

Üldiselt väheneb käibemaksulõhe kui takistada käibemaksust kõrvalehoidumist, sest laekub rohkem käibemaksu. Kuid teatud komponentide puhul on võimalik, et nende takistamine mõjutab tarbimist, mis muudab teoreetilist käibemaksukohustust. Käibemaksust kõrvalehoidumise takistamine on vajalik, sest selle arvelt on oodata arvestatavat lisa riigieelarvesse ning samuti võib selle arvelt laekuda suuremal hulgal teisi makse.



## KOKKUVÕTE

Käibemaks on riigieelarve stabiilne tuluallikas, millega maksustatakse lisandunud väärtust. Käibemaksu tasub lõppkokkuvõttes lõpptarbija, kuid seda arvestavad ning maksavad riigile majandusüksused, kes lõpptarbijatele tooteid või teenuseid pakuvad. Eristatakse väljund- ning sisendkäibemaksu, millest esimene on käibemaks, mida ettevõtted saavad klientidele tooteid ning teenuseid müües ning mis tuleb hiljem riigile üle kanda. Sisendkäibemaksu maksab majandusüksus, kui ostab endale erinevaid kaupu või teenuseid oma toodangu valmistamiseks või teenuse pakkumiseks. Majandusüksused maksavad riigile tegelikult vaid vahe ehk väljundkäibemaksust lahutatakse sisendkäibemaks. Euroopa Liidu liikmesriikide vahelisel kauplemisel rakendatakse pöördkäibemaksustamist ehk kauba ostja kannab käibemaksu üle oma riigi maksuametile pärast kauba realiseerimist.

Kuid alati säilib oht, et majandusüksused kas kuritarvitavad või teevad vigu käibemaksu arvestamisel, mistõttu riigile ei laeku kogu käibemaks. Peamised põhjused on inimlikud vead käibemaksu arvestamisel, deklareerimisel ning maksmisel; seaduslikud moodused, millega oma maksukoormust vähendatakse ning käibemaksust kõrvalehoidumine, mille raames kasutatakse ebaseaduslikke skeeme või pettuseid. Põhilised käibemaksupettused on seotud fiktiivsete arvetega ning kadunud kauplejaga.

Fiktiivsete arvete korral näidatakse kaubavahetuse toimumist või teenuse pakkumist, mida ei ole reaalselt toimunud. Tegevuse eesmärk on genereerida arveid, millega majandusüksus saab deklareerida suuremat sisendkäibemaksu, kui tal oleks tegelikult õigus. Alternatiivina võetakse fiktiivsete arvetega ettevõttest raha välja makse maksmata. Ettevõtte kannab raha nn arveveski kontole ja see võetakse pangaautomaatidest välja. Arveveski võtab oma teenustasu ning ülejäänud antakse ettevõttele tagasi. Sellise tegevusega jääb riigile laekumata ka tulumaks. Samuti säilib võimalus, et saadud raha eest makstakse ümbrikupalkasid, mistõttu jäävad laekumata ka

sotsiaal- ning teised maksud, mida palga pealt arvestatakse. Eestis on arveveskid ning fiktiivsed arved levinud probleem ning neid avastatakse igal aastal.

Kadunud kaupleja pettuse raames ostab majandusüksus kauba teiselt riigilt, mille puhul rakendatakse pöördkäibemaksustamist. Majandusüksus müüb kauba maha ning saab kliendilt käibemaksu kätte, kuid kaob koos sellega, jättes riigile käibemaksu maksmata. Sageli paigutatakse ettevõtete juhatusse ka variisikuid või jääb pettuse sooritamisel ettevõttest alles varatu juriidiline kest. Eestis levis kadunud kaupleja pettus põhiliselt kütuseäris, sest kütust on lihtne transportida ning seda saab kiirelt suurtes kogustes maha müüa. Hinnanguliselt jäi iga aasta seetõttu laekumata umbkaudu 700 miljonit krooni maksutululu, millest käibemaks moodustas 325 miljonit krooni. Kütusepettuse vastu võitlemiseks muudeti 2011. aastal erinevaid seaduseid ning nõuti kütusega tegelevatelt ettevõtetelt tagatist. Selline tegevus andis tulemust, sest aastaga vähenes kütuseturul tegelevate ettevõtete arv märgatavalt ning laekus 91,6 miljonit eurot enam käibemaksu kui aasta varem.

Kadunud kaupleja pettuse kõrval on üks teisi variante on karussellpettus, mis toimib kadunud kaupleja pettusega samal põhimõttel, kuid protsess toimib tsükliliselt. Kergesti transporditavaid väikseid, kuid kalleid kaupu müüakse teise riigi ettevõttele, kes müüb neid omakorda edasi, kuid seejärel kaob, võttes endaga käibemaksu. Kaup liigub mööda müügiahelat edasi, kuni see müüakse riigist välja ning jõuab esialgse müüja kätte. Eripära seisneb selles, et kaup liigub tsüklis ringiratast ning tsükel võib korduda. Tsükel hõlmab endas nii pettust koordineerivaid ettevõtteid kui ka ausaid ettevõtteid, kes ei ole pettuses osalemisest teadlikud. Viimaseid kasutatakse põhiliselt jälgede segamiseks. Karussellpettus on üldiselt Euroopa Liidule omane pettus tulenevalt ühisest majandusruumist, kuid tsüklisse kaasatakse ka kolmandaid riike, et muuta pettuse avastamist keerulisemaks.

Käibemaksureeglite järgimist on uuritud erinevate nurkade alt ning on leitud, et seda mõjutavad ühest küljest reeglid ise, eelkõige kui palju ja millised määrasid on kehtestatud. Kuid oluline on ka inimeste taju ning arusaam käibemaksust ehk sotsiaalne mentaliteet ning psühholoogilised tegurid. Samuti saab põhjuseid otsida käibemaksu olemusest endast, mis ühest küljest soodustavad ettevõtete toimimist (võimalus

sisendkäibemaksu deklareerida), teisalt jällegi on need nõrkused, mida on võimalik kuritarvitada.

Käibemaksupettused takistavad sujuvat Euroopa Liidu ühise turu tegutsemist ning mõjutavad ausat konkurentsi. Samuti saavad võitluses maksupettustega kannatada ausad ning kuulekad ettevõtted, kelle kohustused suurenevad seoses rangemate käibemaksu administreerimisreeglitega. Parem käibemaksu laekumine riigile algab ettevõttesiseselt, mille raames tuleb üle vaadata kõik protseduurid, mis on seotud käibemaksu kogumise, arvestamise, deklareerimise ning maksmisega. Teine lähenemine on muuta maksuameti tööd efektiivsemaks ehk riskianalüüside abil identifitseerida probleemsed sektorid, milles suurendatakse järelvalvet. Probleemsete kaupade ning sektorite puhul on võimalik rakendada pöördkäibemaksustamist, mis viib käibemaksu tasumise kohustuse müüjalt ostjale üle. Samuti tuleb rangemalt kontrollida käibemaksukohustuslase registreerimisnumbrite jagamist, mis on käibemaksupettuste puhul vajalik komponent. Tulemust võib anda ka ettevõtete kohustuste suurendamine äripartnerite tehingu sooritamiseelse kontrolli osas.

Tuleviku võtmesõna võib olla käibemaksusüsteemi digitaliseerimine, sest tehnoloogia suudab samas ajaühikus läbi vaadata ning töödelda oluliselt suuremal hulgal andmeid. Samuti on tehnoloogia abiga võimalik kiirendada teabevahetust nii ettevõtete ja maksuameti kui ka erinevate liikmesriikide institutsioonide vahel, mis aitab võimalikke maksupettuseid varem avastada ning ohtudele reageerida.

Uurides käibemaksulõhet Eestis perioodil 2000 kuni 2012, selgus, et aastate lõikes jääb riigile laekumata 6,49% kuni 23,37% käibemaksu ehk 84,37 kuni 319,75 miljonit eurot olenevalt aastast. Tulemustest selgub, et käibemaksulõhe jääb üldiselt 16% ning 20% vahele perioodil 2000 kuni 2004 (olles 23,37% 2004. aastal, mis on protsentuaalselt kõrgeim vaadeldavas perioodis) ning 2008 kuni 2011. Perioodil 2005 kuni 2007 langeb käibemaksulõhe järsult 23,37% pealt 6,49% peale, kus see on ka 2007. aastal (olles 6,62%). 2008. aastal tõuseb see jällegi 19,89% peale. Andmetest selgub, et perioodi 2005 kuni 2007 käibemaksulõhe järsu languse põhjuseks on suurenenud käibemaksu laekumine riigile, mille kasv oli suurem kui teoreetilise käibemaksukohustuse kasv. Järsk käibemaksulõhe langus algas perioodil, kui Eesti ühines Euroopa Liiduga ning

tõusis majanduskriisi ajal. Järsu tõusu taga 2008. aastal võib olla ettevõtete suurenenud käibemaksuvõlg, kuid ilma vastavate andmeteta seda käesolevas töös edasi ei uuritud.

Võrreldes käesoleva töö tulemusi Reckoni uuringuga perioodil 2000 kuni 2006 selgus, et Reckoni tulemused näitavad sarnast käibemaksulõhe liikumist, kuid on paari protsendipunkti võrra madalamad. Põhjus seisneb selles, et käesolevas töös kasutati ülevalt alla meetodiga käibemaksulõhe arvutamisel leibkonna eelarve uuringut. See võimaldas anda täpsemat hinnangut erineva käibemaksusumääraga maksustatud kaupade ning teenuste osakaaludele lõpptarbimiskulutuste puhul. Samuti kasutati EMTA käibedeklaratsioonide koondsummade tabelit, millega hinnati käibemaksuvaba toodangu osakaalu, et leida teoreetilist käibemaksukohustust vahetarbimiselt ning kapitali kogumahutuselt põhivarasse. See võimaldas arvutada täpsemat hinnangut käibemaksulõhe suurusele Eestis võrreldes Reckoni tulemustega, milles seisneb ka käesoleva töö lisandväärtus.

Edaspidist lahendamist vajab küsimus, mis on perioodi 2005 kuni 2007 järsu käibemaksulõhe languse põhjused ehk miks hakkas rohkem käibemaksu riigile laekuma võrreldes varasemaga ning võrreldes tarbimise kasvuga. Samuti vajab kontrollimist, kas 2008. aasta järsu käibemaksulõhe tõusu taga on suurenenud käibemaksuvõlgnevus. Käesolevat tööd saab edasi arendada, leides käibemaksulõhe alt üles meetodiga ehk uurides, kuidas on erinevad käibemaksulõhe komponendid vaadeldavas perioodis muutunud ning mis mõju omasid erinevad muudatused seaduses või maksuameti administratiivses töös.

## VIIDATUD ALLIKAD

1. **Adams, C., Webley, P.** Small Business Owner's Attitudes on VAT Compliance in the UK. – *Journal of Economic Psychology*, 2001, Vol. 22, No. 2, pp. 195–216.
2. **Agha, A., Haughton, J.** Designing VAT Systems: Some Efficiency Considerations. – *Review of Economics and Statistics*, 1996, Vol. 78, No. 2, pp. 303–308.
3. **Ainsworth, R. T.** Carousel Fraud in the EU: A Digital VAT Solution. – *Tax Notes International*, 2006, Vol. 42, No. 5, pp. 413–448.
4. **Allingham, M. G., Sandmo, A.** Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. – *Journal of Public Economics*, 1972, Vol. 1, No. 2, pp. 323–338.
5. **Anvelt, K.** Ka suurfirmad lüpsavad riiki oma arvevabrikutes. – *Eesti Päevaleht*, 8. august 2008. [<http://www.epl.ee/news/majandus/ka-suurfirmad-lupsavad-riiki-oma-arvevabrikutes.d?id=51138344>]. 23.10.2012
6. Arvevabrik pettis riiki 1,5 miljoni euroga. – *Eesti Päevaleht*, 14. august 2012. [<http://www.epl.ee/news/eesti/arvevabrik-pettis-riiki-15-miljonieuroga.d?id=64817970>]. 23.10.2012
7. **Borselli, F.** Organised VAT Fraud: Features, Magnitude, Policy Perspectives. Banca D'Italia Eurosystem, 2011, 45 p. [[http://www.bancaditalia.it/pubblicazioni/econo/quest\\_ecofin\\_2/QF\\_106/QEF\\_106.pdf](http://www.bancaditalia.it/pubblicazioni/econo/quest_ecofin_2/QF_106/QEF_106.pdf)]. 6.11.2012
8. **Christie, E., Holzner, M.** What Explains Tax Evasion? An Empirical Assessment Based on European Data. The Vienna Institute for International Studies, 2006, 69p. [<http://go.reckon.co.uk/s43808>]. 5.12.2012
9. **Cnossen, S.** VATs in CFE Countries: A Survey and Analysis. – *De Economist*, 1998, Vol. 146, No. 2, pp. 227–255.

10. Combating VAT Fraud in the EU- the Way Forward. International VAT Association, 2007, 49p. [[www.iva-online.org/documents/IVA\\_Paper\\_FINAL.pdf](http://www.iva-online.org/documents/IVA_Paper_FINAL.pdf)] 22.10.2012.
11. **Cordes, J. J., Ebel, R. D., Gravelle, J.** Encyclopedia of Taxation & Tax Policy. 2nd ed. Washington: Urban Institute Press, 2005, 499 p.
12. Efficiency of VAT Collection in the Republic of Slovenia. Tax Administration of the Republic of Slovenia, 2008, 92 p.  
[[http://www.rsrs.si/rsrs/rsrseng.nsf/I/K286A9B56DF934AA9C1257728003DAD77/\\$file/Efficiency\\_of\\_VAT\\_collection\\_Slovenia.pdf](http://www.rsrs.si/rsrs/rsrseng.nsf/I/K286A9B56DF934AA9C1257728003DAD77/$file/Efficiency_of_VAT_collection_Slovenia.pdf)]. 6.11.2012
13. **Enste, H. D., Schneider, F.** The Shadow Economy- An International Survey. Cambridge: University Press, 2002, 238 p.
14. **Erm, A.** Maksupettused kütuse valdkonnas on maksuhalduri kõrgendatud tähelepanu all. Maksu- ja Tolliamet, 2009. [<http://www.emta.ee/index.php?id=26497>]. 23.10.2012
15. EUROSTAT. [<http://epp.eurostat.ec.europa.eu>]. 6.11.2012
16. **Fedeli, S., Forte, F.** EU VAT Frauds. – European Journal of Law and Economics, 2011, Vol. 31, No. 2, pp. 143–166.
17. **Fedeli, S., Forte, F.** International VAT Fraud: The Carousel Game. – Journal of Modern Accounting and Auditing, 2007, Vol. 7, No. 3, pp. 211–226.
18. **Gebauer, A., Parsche, R.** Evasion of Value- Added Taxes in Europe: Ifo Approach to Estimating the Evasion of Value-Added Taxes on the Basis of National Accounts Data (NAD). CESinfo, 2003, 5 p. [<http://www.cesifo-group.de/portal/pls/portal/docs/1/1193756.PDF>] 22.11.2012
19. **Gebauer, A., Nam, C. W., Parsche, R.** Cab Reform Models of Value Added Taxation Stop the VAT Evasion and Revenue Shortfalls in the EU? – Journal of Economic Policy Reform, 2007, Vol. 10, No.1, pp. 1–13.
20. **Giesecke, J. A., Nih, T. H.** A General Framework for Measuring VAT Compliance Rates. – Monash University Centre of Policy Studies, Australia, 2010, 51p. [<http://www.monash.edu.au/policy/ftp/workpapr/g-206.pdf>]. 2.11.2012
21. **Hansson, A., Wallberg, K.** Tax Gap Map for Sweden. – Swedish National Tax Agency, Solna, 2008, 71 p. [<http://www.skatteverket.se/download/>

- [http://www.skatteverket.se/download/18.225c96e811ae46c823f800014872/Report\\_2008\\_1B.pdf](http://www.skatteverket.se/download/18.225c96e811ae46c823f800014872/Report_2008_1B.pdf). 3.11.2012
22. **Hashimzade, N., Huang, Z., Myles, G. D.** Tax Fraud by Firms and Optimal Auditing. – International Review of Law and Economics, 2010, Vol. 30, No. 1, pp. 10–17.
  23. **Jakobson, K.** Sõdra kasutas libaarveid. – Äripäev, 10. juuni 2009. [<http://www.ap3.ee/?PublicationId=31503ED6-39D4-4163-9D98-74AA1E3959CE&code=24561>]. 23.10.2012
  24. **Jõgis-Laats, J., Toomet, V.** Kütusemaailma hall äri röövib riigilt sadu miljoneid. – Eesti Päevaleht, 6. jaanuar 2012. [<http://www.epl.ee/news/majandus/kutusemaailma-hall-ari-roovib-riigilt-sadu-miljoneid.d?id=51185662>]. 24.10.2012
  25. Käibedeklaratsioonide koondsummad põhitegevuse lõikes 2009. EMTA, 2010, 9 lk. [<http://www.emta.ee/doc.php?27317>]. 9.11.2012
  26. Käibedeklaratsioonide koondsummad põhitegevuse lõikes 2010. EMTA, 2011, 4 lk. [<http://www.emta.ee/doc.php?29618>]. 9.11.2012
  27. Käibedeklaratsioonide koondsummad põhitegevuse lõikes 2011. EMTA, 2011, 4 lk. [<http://www.emta.ee/doc.php?31463>]. 9.11.2012
  28. Käibemaksuseadus. Vastu võetud Riigikogus 10. detsembril 2003. a. – Riigi Teataja I osa, 2003, nr. 82, art. 554.
  29. **Kalberg, S.** Arvevabrik vorpis hulgi valetšikke. – Eesti Päevaleht, 6. september 2007. [<http://www.epl.ee/news/majandus/arvevabrik-vorpis-hulgivaletsekke.d?id=51099935>]. 23.10.2012
  30. **Kallas, K. L.** MTA ja Õliühing: Kütuseturg vajab jätkuvalt järelvalvet. Maksu- ja Tolliamet, 2012. [<http://www.emta.ee/index.php?id=32391>]. 24.10.2012
  31. **Keen, M.** VAT Attacks! – International Monetary Fund, 2007, 21 p. [<http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2007/wp07142.pdf>] 3.04.2012
  32. **Keen, M., Lockwood, B.** Is the VAT a Money Machine? – National Tax Journal, 2006, Vol. 59, No. 4, pp. 905–928.
  33. **Keen, M., Smith, S.** VAT Fraud and Evasion: What do We Know and What Can Be Done? – National Tax Journal, 2006, Vol. 59, No. 4, pp. 861–887.

34. **Kelly, D., Varsani, J.** Provisional VAT Gap Estimates: Official Statistics Release. HM Revenue & Customs, 2011, 7 p. [http://www.hmrc.gov.uk/statistics/tax-gaps/vat-gap.pdf]. 5.12.2012
35. **Kirchler, E., Maciejovsky, B., Schneider, F.** Social Representations on Tax Avoidance, Tax Evasion, and Tax Flight: Do Legal Differences Matter? Linz: Johannes Kepler University of Linz, 2001, 27 p.
36. **Lakin, C., Tudor, S.** VAT Fraud and the Trade Supply Chain: the „Missing Trader“ or Carousel Fraud and Its Impact on Trade Statistics. – National Accounts and Economic Statistics – International Trade Statistics. 2006, 10 p. [http://www.oecd.org/trade/internationaltradeandbalanceofpaymentsstatistics/37371193.pdf]. 2.11.2012
37. Leibkonna eelarve uuring 2010. Toimetaja K. Põder. Tallinn: Statistikaamet, 2012, 211 lk.
38. **Linnamäe, L.** Kütuse maksupettuseid tahetakse ohjata tagatisrahaga. - Eesti Rahvusringhääling, 14. detsember 2012. [http://uudised.err.ee/index.php?06220890]. 24.10.2012
39. Lühiülevaade 2011. aasta riigieelarvest. Rahandusministeerium, 8. detsember 2010. [http://www.fin.ee/doc.php?107231]. 15.02.2012
40. Maksuamet avastas mullu rekordarvu arvevabrikuid. [http://www.e24.ee/219599/maksuamet-avastas-mullu-rekordarvu-arvevabrikuid/]. 23.10.2012
41. Maksuamet: käibemaksupettused üha keerukamad. – Äripäev, 10. juuni 2009. [http://www.ap3.ee/Default.aspx?PublicationId=b927dc78-1d5f-4c22-a171-790c19b1c2c3]. 23.10.2012
42. Measuring Indirect Tax losses. HM Revenue & Customs, 2002, 32 p. [http://www.ash.org.uk/files/documents/ASH\_267.pdf]. 12.10.2012
43. Measuring Tax Gap 2010. HM Revenue & Customs, 2010, 70 p. [http://www.hmrc.gov.uk/stats/measuring-tax-gaps-2010.htm.pdf]. 20.10.2012
44. Measuring Tax Gaps 2012: Tax Gap Estimates for 2010-11. HM Revenue & Customs, 2012, 50 p. [http://www.hmrc.gov.uk/statistics/tax-gaps/mtg-2012.pdf]. 12.11.2012



45. Methodological Annex for Measuring Tax Gaps 2011. HM Revenue & Customs, 2011, 62 p. [<http://www.hmrc.gov.uk/stats/mtg-annex2011.pdf>]. 12.10.2012
46. **Nam, C. W., Parsche, R., Schaden, B.** Measurement of Value Added Tax Evasion in Selected EU Countries on the Basis of National Accounts Data. Center for Economic Studies & Ifo Institute for Economic Search. Munich, 2001, 16 p. [[http://www.cesifo-group.de/portal/page/portal/DocBase\\_Content/WP/WP-CESifo\\_Working\\_Papers/wp-cesifo-2001/wp-cesifo-2001-03/cesifo\\_wp431.pdf](http://www.cesifo-group.de/portal/page/portal/DocBase_Content/WP/WP-CESifo_Working_Papers/wp-cesifo-2001/wp-cesifo-2001-03/cesifo_wp431.pdf)]. 12.10.2012
47. **Pashev, K.** Fighting VAT Fraud: The Bulgarian Experience. – Center for Study of Democracy, 2006, 20 p. [<http://mpra.ub.uni-muenchen.de/998/>] 2.04.2012
48. **Pikmets, H.** Arvevabrikutest kohtupraktika valguses. Kas müüjalt fiktiivse arve saanud ostja võib vastutusest vabaneda? - Varul, 2009, 5 lk. [<http://www.varul.com/files/Arvevabrikutest%20kohtupraktika%20valguses%20HP%20EK.pdf>]. 23.10.2012
49. **Pikmets, H.** Tants vedelkütuse seaduse tagatisregulatsiooni ümber jätkub. – Varul, 2011, 4 lk. [<http://www.varul.com/files/Tants%20vedelkütuse%20seaduse%20tagatisregulatsiooni%20ümber%20jätkub.pdf>]. 24.10.2012
50. **Reiljan, P.** Käibemaksupettused kütuseäris: maksudest hoidujad ostavad kokku soikunud firmasid. – Äripäev, 10. Juuli 2009. [<http://leht.aripaev.ee/?PublicationId=464dc490-fb94-4024-9b75-258ddc8543a9&articleid=24848&paperid=F3174E2A-7AE3-41DB-8C27-E8C7D4C7B5E4>]. 23.10.2012
51. Report from the Commission to the Council and the European Parliament on the Use of Administrative Cooperation Arrangements in the Fight Against VAT Fraud. – Commission of the European Communities. Brussels, 2004, 24 p. [<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2004:0260:FIN:EN:PDF>]. 30.10.2012
52. Riigieelarve kassapõhised tulud-kulud 2006-2012 (seisuga 31.01.2012). Rahandusministeerium, 20. veebruar 2012. [<http://www.fin.ee/doc.php?108909>]. 23.02.2012

53. Riigil jääb kütuseäri pettuste tõttu saamata sadu miljoneid.  
[<http://www.e24.ee/161055/riigil-jaab-kutuseari-pettuste-tottu-saamata-sadu-miljoneid/>]. 23.10.2012
54. **Robinson, P., Saviano, J.** Facilitating Better VAT Compliance. – The VAT Reader. Edited by C. Bergin. *s.l.*, 2011, pp. 230–238.
55. **Sandmo, A.** The Theory of Tax Evasion: A Retrospective View. – National Tax Journal, 2005, Vol. 58, No. 4, pp. 643–663.
56. **Sennoga, E. B., Walker, M. B.** Does Tax Evasion Influence the Composition of Tax Instruments? Examining the Effect of Tax Evasion on Tax Structure. 2007, 44 p.  
[<http://www.africametrics.org/documents/conference07/Day%201/Session%203/Sennoga%20Does%20Tax%20Evasion%20influence.pdf>] 26.02.2012.
57. **Smith, S.** VAT fraud and evasion. Institute for Fiscal Studies, 2007, 11 p.  
[<http://www.ifs.org.uk/budgets/gb2007/07chap9.pdf>]. 24.10.2012
58. Statistikaamet. [<http://www.stat.ee>]. 8.11.2012
59. Study to Quantify and Analyse the VAT Gap in the EU-25 Member States. Reckon LLP. London, 2009, 109 p.  
[[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/tax\\_cooperation/combating\\_tax\\_fraud/reckon\\_report\\_sep2009.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/combating_tax_fraud/reckon_report_sep2009.pdf)]. 12.10.2012
60. Tackling VAT fraud. House of Commons Committee of Public Accounts, 2004, 40 p. [<http://www.nao.org.uk/idoc.ashx?docId=f6106999-f4e6-41fa-ba58-9c43bbe780cf&version=-1>] 20.10.2012.
61. **Thackray, M.** The UK Tax Gap. HM Revenue & Customs, 2012, 61 p.  
[<http://www.imf.org/external/np/seminars/eng/2012/asiatax/pdf/thackray.pdf>]. 12.10.2012
62. **Torgler, B.** What Do We Know about Tax Fraud? An Overview of Recent Developments. – Social Research, 2008, Vol. 75, no. 4, pp. 1239–1270.

## LISAD

**Lisa 1.** Kodumajapidamiste lõpptarbimiskulutused COICOP-i järgi ning vastavad käibemaksumäärad ning kohandatud käibemaksumäärad perioodide lõikes

Kategooriad COICOP-i järgi	Periood					
	2000-2006		2007-2008		2009-2011	
	KM määr	Kohandatud KM määr	KM määr	Kohandatud KM määr	KM määr	Kohandatud KM määr
Toit ja alkoholita joogid						
Toit	18%	15.25%	18%	15.25%	20%	16.67%
Alkoholita joogid	18%	15.25%	18%	15.25%	20%	16.67%
Alkoholjoogid, tubakatooted ja narkootikumid						
Alkoholjoogid	18%	15.25%	18%	15.25%	20%	16.67%
Tubakatooted	18%	15.25%	18%	15.25%	20%	16.67%
Narkootikumid	Illegaalne		Illegaalne		Illegaalne	
Rõivad ja jalatsid						
Rõivad	18%	15.25%	18%	15.25%	20%	16.67%
Jalatsid	18%	15.25%	18%	15.25%	20%	16.67%
Eluase, vesi, elekter, gaas ja muu kütus						
Tegelik eluasemeüür	KM vaba		KM vaba		KM vaba	
Arvestuslik eluasemeüür	KM vaba		KM vaba		KM vaba	
Eluruumi korraline hooldus ja remont	8.20%	7.58%	8.20%	7.58%	9.12%	8.36%
Veevarustus ja mitmesugused eluruumiga seotud teenused	18%	15.25%	18%	15.25%	20%	16.67%
Elekter, gaas ja muu kütus	13.34%	11.77%	18%	15.25%	20%	16.67%

## Lisa 1 järg

<b>Sisustus, kodutarbed ja igapäevane koduhooldus</b>						
Mööbel ja sisustus, vaibad ja muud põrandakatted	18%	15.25%	18%	15.25%	20%	16.67%
Kodutekstiilid	18%	15.25%	18%	15.25%	20%	16.67%
Kodumasinad	18%	15.25%	18%	15.25%	20%	16.67%
Klaastooted, lauanõud ja tarberiistad	18%	15.25%	18%	15.25%	20%	16.67%
Majapidamis- ja aiatööriistad ning -seadmed	18%	15.25%	18%	15.25%	20%	16.67%
Igapäevased koduhoolduse kaubad ja teenused	18%	15.25%	18%	15.25%	20%	16.67%
<b>Tervishoid</b>						
Meditsiinitooted, -vahendid ja -seadmed	16.92%	14.47%	16.92%	14.47%	19.09 %	16.03%
Ambulatoorsed teenused	1.23%	1.22%	1.23%	1.22%	1.93%	1.89%
Haiglateenused	18%	15.25%	18%	15.25%	20%	16.67%
<b>Veendus</b>						
Sõidukite ost	18%	15.25%	18%	15.25%	20%	16.67%
Isiklike veovahendite kasutamine	18%	15.25%	18%	15.25%	20%	16.67%
Veoteenused	18%	15.25%	18%	15.25%	20%	16.67%
<b>Side</b>						
Postiteenused	KM vaba		KM vaba		KM vaba	
Telefoni- ja faksiseadmed	18%	15.25%	18%	15.25%	20%	16.67%
Telefoni- ja faksiteenused	18%	15.25%	18%	15.25%	20%	16.67%
<b>Vaba aeg ja kultuur</b>						
Audiovisuaal-, fotograafia ja infotöötlusseadmed	18%	15.25%	18%	15.25%	20%	16.67%
Muud vaba aja ja kultuuriga seotud suured püsikaubad	18%	15.25%	18%	15.25%	20%	16.67%

## Lisa 1 järg

Muud vabaajakaubad ja -Tarbed; aiandus, lemmikloomad	18%	15.25%	18%	15.25%	20%	16.67%
Vabaaja- ja kultuuriteenused	17.10%	14.60%	17.1%	14.60%	19%	15.97%
Ajalehed, raamatud ja kirjeldused	7.22%	6.73%	7.22%	6.73%	10.88%	9.81%
Pakettreisid	18%	15.25%	18%	15.25%	20%	16.67%
<b>Haridus</b>						
Eelharidus ja esimese taseme haridus	KM vaba		KM vaba		KM vaba	
Teise taseme haridus	KM vaba		KM vaba		KM vaba	
Teise taseme järgne ja kolmanda taseme eelne haridus	KM vaba		KM vaba		KM vaba	
Kolmanda taseme haridus	KM vaba		KM vaba		KM vaba	
Taseme alusel mittemääratletav haridus	18%	15.25%	18%	15.25%	20%	16.67%
<b>Restoranid ja hotellid</b>						
Toitlustusteenused	18%	15.25%	18%	15.25%	20%	16.67%
Majutusteenused	5%	4.76%	5%	4.76%	9%	8.26%
<b>Mitmesugused kaubad ja teenused</b>						
Isikuhoolitus	18%	15.25%	18%	15.25%	20%	16.67%
Prostitutsioon	18%	15.25%	18%	15.25%	20%	16.67%
Mujal liigitamata isiklikud esemed	18%	15.25%	18%	15.25%	20%	16.67%
Sotsiaalkaitse	KM vaba		KM vaba		KM vaba	
Kindlustus	KM vaba		KM vaba		KM vaba	
Mujal liigitamata finantsteenused	KM vaba		KM vaba		KM vaba	
Mujal liigitamata teenused	18%	15.25%	18%	15.25%	20%	16.67%

Allikas: (Eurostat; Leibkonna eelarve uuring... 2012: 34–37; KMS); autori arvutused.

**Lisa 2.** Käibemaksulõhe Eestis perioodil 2000–2011 (miljonites eurodes)

Aasta	Majapi- damiste tarbimine	Kodumajapi- damisi teenindavad MTÜ-de tarbimine	Valituse tarbi- mine	Vahetar- bimine	Kapitali- kogumahu- tus põhivarasse	Vääris- esemed	Teoreeti- line KM kohustus	Laeku- nud KM	Käibemaksu- lõhe	Käibemaksu- lõhe osakaal (%)
2000	423.37	9.01	125.26	41.23	19.97	0.52	619.37	520.35	99.02	15.99
2001	476.76	11.47	134.95	46.14	25.10	0.26	694.68	568.31	126.37	18.19
2002	538.27	14.60	147.46	52.11	28.12	0.31	780.86	650.52	130.34	16.69
2003	595.24	16.36	164.33	56.08	29.04	0.30	861.35	712.07	149.29	17.33
2004	679.96	17.40	175.95	62.85	34.27	0.23	970.66	743.78	226.88	23.37
2005	776.55	18.66	197.98	69.96	42.29	0.37	1105.81	969.92	135.89	12.29
2006	907.26	21.40	223.28	81.10	65.91	0.29	1299.23	1214.87	84.37	6.49
2007	1051.50	24.91	272.11	99.16	76.05	0.37	1524.11	1423.20	100.91	6.62
2008	1078.43	28.26	322.06	107.51	70.80	0.42	1607.48	1287.73	319.75	19.89
2009	995.16	31.56	341.62	105.12	49.31	0.10	1522.86	1254.59	268.26	17.62
2010	995.50	31.84	336.08	112.18	43.39	0.17	1519.16	1226.61	292.54	19.26
2011	1091.09	32.81	350.24	121.98	51.14	1.20	1648.45	1363.02	285.43	17.32

Allikas: (Eurostat, Statistikaamet); autori arvutused.

## SUMMARY

### SHORTFALL IN VALUE-ADDED TAX REVENUE IN ESTONIA

Roger Stahlman

Fulfilling the functions of a country requires plenty of financial instruments, which mainly accrue from taxes. By quantity, the social tax is the most sizable, followed by VAT, which is the most important of indirect taxes. Taxes do not always accrue at the rate it would theoretically be possible and that also is a problem with VAT. In the year 2006 Reckon assessed that over EU-25 countries 12% or 106,7 billion euros of VAT that was theoretically supposed to come in, was not received (Study to Quantify...2009: 9). Only Reckon has looked into Estonian VAT gap and they found that from 2000 to 2006 Estonia did not receive between 8,35% to 21,35% of VAT or 71,90 to 201,45 billion euros, depending on the year (Study to Quantify... 2009: 28).

As a result of this, estimating the size of the VAT gap in Estonia during 2000 to 2011 is the subject of the current bachelor's thesis. The following research tasks are established to accomplish that:

- to give an overview of the basics of VAT,
- to explain the basics of VAT frauds,
- to explore VAT frauds in Estonia,
- to explain the methods of evaluating VAT gap magnitudes,
- to analyze results.

The VAT gap is the difference in VAT of what theoretically should be accrued and really was accrued. In order to calculate the VAT gap, the authors work is based on the Reckon's and Her Majesty's Revenue and Customs' „Top down“ method, which is used to find the net theoretical VAT liability on households' and general government and

non-profit institutions serving households final consumption expenditures, intermediate consumption and gross fixed capital formation.

The main reasons why the government does not receive VAT in the quantity as it should are human errors while calculating VAT, tax avoidance and tax evasion. Within the latter illegal frauds and schemes are used to decrease one's own VAT obligation. The main types of fraud are fictive accounts and missing trader fraud. Fictive accounts are used to show that trading or service offerings happened, although they never really took place. The main objective of that activity is to generate invoices which can be used by an economic unit to declare a bigger input VAT than it is entitled to. As an alternative, fictive accounts could be used to withdraw money from the company without paying taxes. Within the missing trader fraud, the economic unit buys the merchandise from another country, which is liable to reverse VAT or reverse charge. The economic unit sells the merchandise, receives the VAT and disappears with it, without paying VAT to the country. After the fraud the company exists only as an assetless legal shell with front men as boardmembers.

One of the alternatives of the missing trader fraud is the so-called carousel-fraud, which works on the same basic principals as the missing trader fraud, but the process is cyclic. Easily movable small yet expensive objects are sold to a company in another country, which in turn resells them, but disappears after that taking the VAT with it. The objects move on across the distribution chain until it is sold to someone outside the country and finally back to the original seller. Its peculiarity is that the objects move in a circle in the cycle and the cycle could repeat itself.

VAT frauds severely inhibit the smooth operation of the European Union's common market and affects fair competition. Also, honest and obedient companies suffer in the struggle against tax frauds with increased obligations imposed with stricter VAT administration rules. Better VAT inflow to the country begins from inside the company, where all VAT-related procedures, such as VAT collection, calculation, declaration and payment, must be reviewed. The second approach is to increase the tax office's work efficiency with risk analysis identifying problematic sectors, where supervision is increased. In case of problematic merchandise and sectors it is possible to implement reverse VAT, which transfers VAT payment obligation from the seller to the



buyer. Also, stricter checking of distributing registration numbers for VAT obligors, which is a necessary component in case of VAT frauds. An obligation for companies to check one's business partners before a transaction could also give good results.

Digitalizing of the VAT system could be a keytheme for the future, because technology can review and process substantially larger amounts of data. Also, technology accelerates information exchange between companies and the tax office and between different institutions of the member states as well, which helps to discover possible tax frauds and respond to threats.

Studying the VAT gap in Estonia from 2000 to 2012 it appeared that over the years the country fails to receive anywhere from 6,49% to 23,37% of VAT or 84,37 to 319,75 million euros, depending on the year. It transpires from the results that the VAT gap is generally between 16% and 20% from 2000 to 2004 (being 23,37% on 2004, which is percentage-wise the highest during the observed period) and from 2008 to 2011. From 2005 to 2007 the VAT gap drops abruptly from 23,37% to 6,49%, close to where it remains for 2007, as well (being 6,62%). During 2008 it increases again to 19,89%. Data shows that the reason for the sudden VAT gap drop from 2005 to 2007 is the increased VAT return to the country, the growth of which was higher than the growth of the net theoretical VAT liability. The sudden VAT gap drop began at a period when Estonia joined the European Union and increased during the financial crisis. The sudden ascent in 2008 could be the increased VAT debt for companies, but without respective data it was not investigated further.

**Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks**

Mina Roger Stahlman

(sünnikuupäev: 18.07.1990)

1. annan Tartu Ülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose “Käibemaksu alalaekumine Eestis”,

mille juhendaja on professor Olev Raju,

- 1.1.reprodutseerimiseks säilitamise ja üldsusele kättesaadavaks tegemise eesmärgil, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace-is lisamise eesmärgil kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni;
- 1.2.üldsusele kättesaadavaks tegemiseks Tartu Ülikooli veebikeskkonna kaudu, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace'i kaudu kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni.
2. olen teadlik, et punktis 1 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile.
3. kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse seadusest tulenevaid õigusi.

Tartus, 11.01.2013